

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza dlouhodobého hmotného majetku dle české legislativy a dle
Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
Analysis of Long-term Tangible Assets according to Czech Legislation
and according to International Financial Reporting Standards

Vypracovala: Michaela Doležalová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Hana Bartková, Ph.D.

V Ostravě 2018

Zadání bakalářské práce

Student: **Michaela Doležalová**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **6202R049 Účetnictví a daně**
Téma: **Analýza dlouhodobého hmotného majetku dle české legislativy a
Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
Analysis of Long-term Tangible Assets according to Czech Legislation
and according to International Financial Reporting Standards**

Jazyk vypracování: **čeština**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Dlouhodobý hmotný majetek dle české legislativy
 3. Dlouhodobý hmotný majetek dle IFRS
 4. Analýza dlouhodobého hmotného majetku ve vybrané obchodní společnosti
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

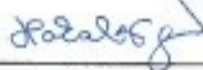
- HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.
PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2012. 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: **24.11.2017**

Datum odevzdání: **11.05.2018**



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Místopřisečně prohlašuji, že jsem celou práci včetně příloh č. 1 - 2 vypracovala samostatně.“

V Ostravě dne 9. 7. 2018

Handwritten signature of Michaela Doležalová in blue ink.

Michaela Doležalová

Obsah

1	Úvod	5
2	Dlouhodobý hmotný majetek dle české legislativy	7
2.1	Legislativa upravující dlouhodobý hmotný majetek	7
2.2	Kategorizace dlouhodobého hmotného majetku	8
2.3	Způsoby pořízení a evidence hmotného majetku v účetnictví	10
2.4	Ocenění dlouhodobého hmotného majetku	14
2.5	Odpisování dlouhodobého hmotného majetku	16
2.6	Technické zhodnocení hmotného majetku	21
2.7	Inventarizace a vyřazení hmotného majetku	23
3	Dlouhodobý hmotný majetek dle IFRS	26
3.1	Koncepční rámec účetního výkaznictví dle IFRS pro sestavování a předkládání účetní závěrky	28
3.2	IFRS 5 - Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti	32
3.3	IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení	34
3.4	IAS 17 - Leasingy	39
3.5	IAS 40 - Investice do nemovitostí	43
3.6	Odepisování dlouhodobého hmotného majetku dle standardu IAS 16	45
3.7	Náklady na zásadní generální opravy a revize	48
4	Analýza dlouhodobého hmotného majetku ve vybrané obchodní společnosti	50
4.1	Průmyslový vyšívací stroj CHT-1501 C	50
4.2	Žehlicí stůl CHT-1502 C	55
4.3	Pletací stroj dvoulůžkový CHT - 1503	58
4.4	Porovnání mezi českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví	62
5	Závěr	66
	Seznam použité literatury	68

Seznam zkratk	70
---------------------	----

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam tabulek

Seznam obrázků

Seznam příloh

Přílohy

1 Úvod

Vedení účetnictví je procesem definování, oceňování a podávání ekonomických údajů o hospodaření účetní jednotky s umožněním informovat jednotlivé uživatele.

Účetnictví se po staletí vyvíjelo a po celém světě začaly vznikat první ucelené účetní systémy, které se přizpůsobovaly ekonomickým i politickým vlivům. Proces propojování mezinárodních trhů způsobil neporovnatelnost účetních výkazů díky užívanému odlišnému jazyku, ekonomickému prostředí a aplikovaným odlišným účetním technikám jednotlivých účetních systémů. Tato disharmonie vedla k myšlence vytvořit soubor účetních pravidel v mezinárodním měřítku. V rámci Evropské unie postupně vznikaly směrnice EU, které byly zavazující pro všechny členské země EU. Rovněž o harmonizaci začala usilovat předchůdce dnešní Rady pro mezinárodní účetní standardy (IASB) pomocí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), které byly uznány za světový standard účetního výkaznictví. Jsou především používány účetními jednotkami, které jsou emitenty investičních cenných papírů na evropském trhu. Ve Spojených státech Amerických vznikaly Všeobecně uznávané účetní principy US GAAP.

Cílem mé bakalářské práce je nejprve analyzovat a posléze porovnat dlouhodobý hmotný majetek z hlediska vykazání dle českých účetních předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Bakalářská práce začíná úvodem do tématu, poté zahrnuje teoretickou část bakalářské práce, která je rozdělena do tří kapitol, praktickou částí a končí závěrem.

Teoretická část začíná kapitolou druhou, která je věnována dlouhodobému hmotnému majetku z pohledu české účetní legislativy. Zabývá se důležitými aspekty potřebnými pro vedení dlouhodobého hmotného majetku v podniku. Zahrnuje aktuální platnou legislativu, charakteristiku jednotlivých položek dlouhodobého hmotného majetku a užívané principy od prvního rozpoznání dlouhodobého hmotného majetku po jeho vyřazení. Třetí kapitola je věnována dlouhodobému hmotnému majetku podle pravidel IAS/IFRS. Zahrnuje charakteristiku Koncepčního rámce účetního výkaznictví dle IFRS pro sestavení a předkládání účetní závěrky a několik vybraných standardů týkající se dlouhodobého hmotného majetku včetně jeho odepisování.

Praktická část vypracovaná v návaznosti na teoretickou část bakalářské práce, je rozdělena do čtyř podkapitol. První tři podkapitoly jsou věnovány fiktivní společnosti Švadlenka, s. r. o., která v praktických příkladech demonstruje vedení dlouhodobého hmotného majetku v rámci české účetní legislativy a IFRS. V těchto částech je užito metod oceňování dlouhodobého hmotného majetku, jeho odpisování a vyřazení. Čtvrtá podkapitola se zabývá komparací dlouhodobého hmotného majetku z hlediska norem IAS/IFRS a české účetní legislativy.

Tato bakalářská práce obsahuje klasifikace dlouhodobého hmotného majetku, analýzy, využívá dedukce a komparace.

2 Dlouhodobý hmotný majetek dle české legislativy

Pro tento druh majetku je charakteristická jeho fyzická podoba, oproti nehmotnému majetku, na který si nelze sáhnout. Jeho dlouhodobá použitelnost je v časovém hledisku delší, než jeden rok. Dalším typickým znakem je jeho postupné opotřebování v průběhu používání. Toto opotřebování se vyjadřuje odpisy. Avšak můžeme se setkat se situací, kdy je majetek sice dlouhodobým hmotným majetkem (dále jen DHM), ale z odepisování je vyloučen.

Podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů se posuzuje majetek podle dvou kritérií a ty určí, zda se stane majetek hmotným majetkem. Tyto podmínky musí splňovat současně. Do těchto kritérií spadá vstupní cena, která je vyšší než 40 000 Kč a majetek musí mít provozně technické funkce delší než jeden rok. Avšak záleží pouze na účetní jednotce, zda se rozhodne přijmout tuto hodnotovou hranici do svých vnitřních předpisů. Zákon o daních z příjmů tedy účetní jednotce dovoluje jedno ze dvou kritérií pozměnit a zvolit si odlišnou hranici pro zařazení majetku do DHM.

Pokud majetek nesplňuje tyto podmínky, jedná se o drobný hmotný majetek nebo o spotřební materiál, který se zahrnuje přímo do nákladů.

Výjimku, kdy nezáleží na výši ocenění majetku, tvoří například pozemky (pokud nejsou zbožím). Tudíž nejsou závislé na výši ocenění ani době životnosti.

2.1 Legislativa upravující dlouhodobý hmotný majetek

Za nejzásadnější právní předpisy, které se zabývají problematikou DHM se považují:

1. **Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví** (dále jen ZoÚ), ve znění pozdějších předpisů, upravuje rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost, rozsah a způsob zveřejňování informací z účetnictví a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu,
2. **Vyhláška č. 500/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
3. **Český účetní standard pro podnikatele č. 013** (dále jen ČÚS č. 13), který stanovuje základní postupy účtování dlouhodobého hmotného majetku za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami,

4. **Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů**, ve znění pozdějších předpisů;
5. **další...**

2.2 Kategorizace dlouhodobého hmotného majetku

Výčet hmotného, ale i nehmotného majetku v podniku je uveden v inventárních kartách dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Položek hmotného majetku je velké množství. Bezpochyby se jedná o nedílnou součást každého podnikání a za jeho pomoci účetní jednotky dosahují své vytyčené cíle. Členění, které je uvedeno v Českých účetních standardech pro podnikatele č. 013, které se týká dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, je vhodným pomocníkem, jak správně přiřadit DHM do majetkového členění v podniku.

1. Pozemky,
2. Stavby,
3. Hmotné movité věci a jejich soubory,
4. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku,
5. Pěstitelské celky trvalých porostů,
6. Dospělá zvířata a jejich skupiny,
7. Jiný dlouhodobý hmotný majetek,
8. Poskytnuté zálohy a závdavky na DHM,
9. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. [18]

031 - Pozemky bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zásobami. Pozemky patří vždy mezi neodpisovaný dlouhodobý majetek. Mohou je tvořit například stavební pozemky, lesní pozemky, pastviny, zahrady, louky, zastavěná plocha a další.

021 – Stavby, které se vždy řadí do DHM bez ohledu na výši ceny a dobu použitelnosti. Podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. se jedná o stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle jiných právních předpisů. Dále o otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky podle zvláštního právního předpisu nebo technické rekultivace, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak a právo stavby, pokud není zbožím. Stavby mohou být také technicky zhodnoceny,

pokud vynaložené náklady dosáhnou významné hodnoty ve vztahu k pořizovací ceně nebo reprodukční pořizovací ceně jednotlivé stavby. [19] [11]

02 – Hmotné movité věci a jejich soubory, mezi které patří předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění. Dále se zde zejména řadí hmotné movité věci a jejich soubory, které jsou stanoveny limitní hodnotou, která je určena účetní jednotkou a mají provozně-technickou funkci delší než jeden rok. Limitní hodnotou podle zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů je vstupní cena majetku, která nabývá hodnot vyšších než 40 000 Kč. O soubory hmotných movitých věcí se jedná, pokud se jednotlivé součásti navzájem doplňují nebo zabezpečují jejich funkčnost. Tento soubor je nutno evidovat zvlášť. Položka hmotné movité věci a jejich soubory také obsahuje technické zhodnocení. [21]

097-Oceňovací rozdíl k nabytému majetku, obsahuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplatu, vkladu nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace a souborem ocenění jeho individuálních složek majetku v účetnictví účetního subjektu prodávající, vkládající nebo rozdělované odštěpením snížením o převzaté dluhy. Kladný oceňovací rozdíl se odpisuje rovnoměrně 180 měsíců od nabytí obchodního závodu do nákladů. Pasivní oceňovací rozdíl se odpisuje do výnosů. [19]

025 - Pěstitelské celky trvalých porostů bez ohledu na výši ocenění. Jedná se tak o ovocné stromy a ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na hektar. Dále se jedná o trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.

026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny, s výjimkou zvířat v zoologických zahradách, služebních psů a služebních koní. Obsahuje dospělá zvířata a jejich skupiny např. hejna a stáda, s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění, které se určí účetní jednotka.

029 - Jiný dlouhodobý hmotný majetek bez ohledu výši ocenění obsahuje:

- a) ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. lednu 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem,

- b) umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné hmotné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy, popřípadě jejich soubory,
- c) věcná břemena k pozemku a stavbě.

052 - Poskytnuté zálohy a závdavky na DHM, který obsahuje krátkodobé a dlouhodobé zálohy a závdavky poskytnuté na pořízení dlouhodobého hmotného majetku, které jsou vykazovány jako pohledávky.

042 - Nedokončený DHM, který se používá v případě pořizování dlouhodobého hmotného majetku do doby uvedení majetku do stavu vhodného k užívání. [11] [19]

2.3 Způsoby pořízení a evidence hmotného majetku v účetnictví

V momentu pořízení dlouhodobého hmotného majetku, který je uveden do stavu způsobilého k užívání, je daňový subjekt povinen z hlediska účetnictví a z hlediska daňového provést řadu úkonů a vystavit stanovené doklady. Co musí obsahovat tyto průkazné účetní záznamy je uvedeno v ZoÚ v § 11. [20] [10]

Pořízený majetek se eviduje v Kartě evidence dlouhodobého majetku a odpisů. Můžeme zde nalézt například inventární číslo, název a popis majetku, druh majetku, den pořízení a tabulku pro daňové odpisování. Účetní jednotka eviduje majetek také v Inventárních kartách dlouhodobého majetku. Povinnost uschovávat tyto účetní záznamy pro účely vedení účetnictví po dobu 5 let počínající koncem účetního období podle ZoÚ v § 31 odst. (2) Analytické účty vede účetní jednotka podle jednotlivých složek DHM. Kniha analytických účtů slouží k přehledné identifikaci majetku a obsahuje zásadní informace o majetku, které jsou vedeny v ČÚS č. 013.

Pořízení majetku může poplatník uskutečnit mnoha způsoby. Jedním z nejběžnějších způsobů je pořízení **dodavatelským způsobem**. Financování majetku je realizováno z peněžních prostředků, ať již z pokladny v hotovosti, nebo převodem z bankovního účtu. Pokud je nákup proveden u dodavatele za hotové, ve většině případů je uskutečněn v prodejně u prodejce, kde mu dodavatel vystaví doklad a v případě plátců DPH i daňový doklad. Nákup u dodavatele lze zrealizovat i pořízením majetku na fakturu, kterou vystaví

dodavatel, popřípadě u plátců DPH daňový doklad. Pořídit majetek může společnost i z poskytnutého úvěru. Další možností je poskytnutí dodavateli zálohu, která tvoří v podstatě částečnou úhradu, než vznikne konečné vyúčtování investiční dodávky. Součástí vstupní ceny majetku mohou tvořit také vedlejší pořizovací náklady. [10]

Tab. 2.1 - Příklad účtování pořízení majetku dodavatelským způsobem

Datum	Text transakce	Částka v Kč	MD	D
1.8.2018	FAP č. 2018061			
	Nákup tiskárny Canon YYY	58.000	042	321
	DPH (21%)	12.180	343	321
1.8.2018	FAP č. 2018062			
	Dopravné a montáž	500	042	321
	DPH (21%)	105	343	321
5.8.2018	Úhrada FAP č. 2018061 a FAP č. 2018061 na základě VBÚ	76.230	321	221
5.8.2018	Zařazení stroje do užívání	58.500	022	042

Zdroj: Vlastní zpracování

O pořízení dlouhodobého hmotného majetku neodpisovaného dodavatelským způsobem se účtuje na vrub příslušných účtů ve skupině *03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný*, pokud nevznikají náklady související s pořízením, se souvztažným zápisem ve prospěch účtů například *221 – Peněžní prostředky na účtech* v případě bezhotovostního pořízení nebo *321 – Dluhy z obchodních vztahů* v případě pořízení majetku na fakturu.

Pořízení majetku ve **vlastní režii** tzn. vlastní činností. Při této činnosti vznikají podniku přímé a nepřímé náklady, které bezprostředně souvisejí se vznikem dlouhodobého hmotného majetku. Účetní subjekt si vyrábí takový druh majetku, který je vhodný pro jeho podnikatelskou činnost, a je natolik specifický, že si ho podnik musí vytvořit vlastní činností. Další důvodem může být dostupnost materiálových zásob, které jsou součástí výroby pro konkrétní druh dlouhodobého majetku.

Účtování vytvoření majetku vlastní činností se účtuje ve prospěch účtu *042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek* a zároveň na vrub účtu *588 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku*. Pokud je čerpáno z materiálových zásob vlastní činností, účtuje se o jeho úbytku na vrub účtové skupiny č. *58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti* a

aktivace a souvztažně ve prospěch účtu *112 – Materiál na skladě*. Pro majetek je poté stanoven termín zařazení do užívání a zaevidování na kartu majetku. Zařazení dlouhodobého aktiva se účtuje na vrub účtu *02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný* a souvztažně ve prospěch příslušné účtové skupiny *042 - Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek*. [10]

Dalším způsobem získání majetku je **bezúplatným převodem**. Může se jednat o získání majetku dědictvím, odkazem, přijetí majetku vydaného podle zvláštních předpisů, darem dle darovací smlouvy, nebo vkladem jiné osoby. Tento nepeněžní příjem musí být vhodně oceněn a případně by měly být stanoveny vedlejší pořizovací výdaje spjaté se získáním majetku. Následně se určí, o jaký druh příjmu jedná pro správné zahrnutí bezúplatně získaného majetku. Může se tak jednat o příjem, který není předmětem daně, nebo příjem, který je od daně osvobozen. [10]

Tab. 2.2 - Vybrané případy účtování o získání majetku bezúplatným převodem

Datum	Text transakce	MD	D
12.3.2018	Vklad DHM do společnosti	042	411
17.4.2018	Vklad DHM darem dle darovací smlouvy	042	648
5.11.2018	Zařazení DHM do užívání	02.	042

Zdroj: Vlastní zpracování

Další možností je **pořízení formou finančního leasingu** dle leasingové smlouvy. Jedná se o stále rozšířenější formu pořízení majetku. Principem finančního leasingu je pronájem majetku nájemci od vlastníka. Náklady na držbu (opravy, údržba) hradí nájemce. Zákon umožňuje zahrnout do daňových nákladů poměrnou část celkové hodnoty leasingové smlouvy (po případném odpočtu DPH připadající na konkrétní zdaňovací období). Proto, aby mohla být úplata uznána jako daňově uznatelný náklad, musí být podle zákona o daních z příjmů dle §21d splněny určité předpoklady:

- po uplynutí sjednané doby, dochází k převodu vlastnických práv k předmětu nájmu mezi nájemcem a vlastníkem bezúplatně nebo za kupní cenu,
- ke dni převodu vlastnického práva nesmí být kupní cena najaté věci vyšší než zůstatková cena (vypočtená ze VC evidované u vlastníka), kterou by měla při rovnoměrném odpisování bez zvýšení odpisu v prvním roce odpisování, pokud by předmět nebyl již plně odepsán,

- doba nájmu začíná ode dne, kdy je najatá věc nájemci přenechána ve stavu způsobilém obvyklému užívání,
- minimální doba odpisování dle zákona o daních z příjmů, musí trvat déle než doba finančního leasingu, avšak u hmotného majetku se tato doba zkracuje o 6 měsíců,
- finanční leasing je považován za nájem, pokud by byl ukončen před uplynutím minimální doby leasingu nebo by nedošlo k převodu vlastnických práv na uživatele,
- při vzniku smlouvy je ujednáno, že na uživatele budou převedeny užívací práva k předmětu leasingu, povinnosti a rizika spojené s užíváním majetku. [21]

V případě nájmu majetku formou finančního leasingu musí být uzavřena leasingová smlouva mezi pronajímatelem a nájemcem na předmět leasingu. Může být vystaven splátkový kalendář, kde jsou uvedeny leasingové splátky, které se časově rozlišují. Vlastníkem majetku zůstává majitel majetku, tudíž majetek nemůžeme odpisovat. Hodnotu leasingu musíme uvádět v podrozvahové evidenci. [10]

Účetnímu subjektu je umožněn pořídit dlouhodobý majetek nebo technické zhodnocení dlouhodobého majetku použitím **poskytnuté dotace**. Dotace může být poskytnuta ze státního rozpočtu, z rozpočtu krajů, měst a obcí, státních fondů nebo jsou poskytnuty granty Evropského společenství, podpora poskytnutá regionální radou nebo z veřejných rozpočtů a jiných peněžních fondů. V případě poskytnuté dotace, která pokryla celou vstupní cenu majetku, je tato dotace zachycena v podrozvahové evidenci. Vstupní cena se snižuje o výši poskytnuté dotace.

Majetek pořízený z dotace se odpisuje z ceny bez dotace. Předpis nároku na dotaci se účtuje na vrub účtové skupiny 34 - *Zúčtování daní a dotací*. Jedná se o dva příslušné účty, 346 - *Dotace ze státního rozpočtu* a 347 - *Ostatní dotace*, které nám byly poskytnuty. Souvztažně účtujeme ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 04 - *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek*. Příjem dotace poskytnuté se následně účtuje ve prospěch příslušného účtu skupiny 34 - *Zúčtování daní a dotací* a souvztažně s příslušným účtem na vrub účtu 22 - *Účty v bankách*. [11]

2.4 Ocenění dlouhodobého hmotného majetku

Ocenění majetku je nedílná součást procesu při pořízení majetku účetní jednotkou. Podle §24 ZoÚ je povinnost oceňovat majetek nebo jeho části k okamžiku uskutečnění účetního případu nebo ke konci rozvahového dne, k němuž se účetní závěrka sestavuje. Zároveň je povinná tuto skutečnost vykázat v účetních knihách.

Souhrn ceny pořízení a nákladů souvisejících s pořízením je rozhodující pro vznik hmotného majetku. Pokud majetek nepřesáhne hodnotový limit pro vznik hmotného majetku, oceňuje se jako zásoba. [20]

Majetek se oceňuje k okamžiku uskutečnění účetního případu:

- pořizovací cenou,
- reprodukční pořizovací cenou,
- vlastními náklady.

Vstupní cenou majetku, který byl pořízen úplatně, se rozumí **pořizovací cena**. Cena pořízení je dohodnutá nebo zaplacená cena dodavateli majetku. Součástí této ceny jsou také náklady, které bylo nutno vynaložit na jeho pořízení. Ve svém důsledku tyto vedlejší pořizovací náklady, které jsou uvedeny ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., zvyšují jeho hodnotu. [10] Mohou ji například tvořit:

- náklady na dopravu, montáž a clo,
- úroky, zvláště z úvěru nebo zápůjčky související s pořízením DHM, za dobu pořizování majetku,
- příprava a zabezpečení pořizovaného majetku zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky,
- platby za poskytnuté záruky, expertízy a předprojektové přípravné práce,
- licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku,
- vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby,
- zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání, kterými nejsou náklady na záběh a osvojení,
- správní poplatky. [19]

Naopak náklady, které se nezahrnují do pořizovací ceny, jsou zejména:

- výdaje na opravy a udržování dlouhodobého hmotného majetku,

- vybavení na pořizované investice zásobami,
- výdaje na přepravu pracovníků pro budované provozy a zařízení,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů,
- náklady na zaškolení pracovníků,
- náklady na biologickou rekultivaci,
- nájemné za stavební pozemek, kde probíhá výstavba,
- kurzové rozdíly. [19]

Jestliže doba od vložení do obchodního majetku je delší než jeden rok, majetek se neoceňuje pořizovací cenou. Tento majetek je podle zákona o daních z příjmů oceněn **reprodukční pořizovací cenou**, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Tato cena se používá v okamžiku nabytí majetku darováním nebo při nově zjištěném majetku, který je dosud v účetnictví nezachycený. Může se jednat například o inventarizační přebytek. Dary přijaté se účtují ve prospěch provozních výnosů účetní skupiny 64- *Jiné provozní výnosy*. Reprodukční pořizovací cenu lze stanovit znaleckým odhadem nebo se určí se podle zvláštního právního předpisu, a to zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. [18] [10]

Vstupní cenou majetku jsou **vlastní náklady**, v případě, kdy firma pořizuje majetek ve vlastní režii. Rozdělují se na přímé náklady vynaložené na výrobu a na přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti vymezené v souladu s účetními metodami. Do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností.

Jednotka je povinna ocenit jednotlivé složky majetku ke konci rozvahového dne, k němuž se účetní závěrka sestavuje, reálnou hodnotou. Podle §27 ZoÚ se jako reálná hodnota použije:

- tržní hodnota nebo tržní hodnota vyvozená z tržní hodnoty podobné složky aktiva,
- oceňovací modely a techniky,
- ocenění kvalifikovaným odhadem nebo znalcem,
- ocenění podle zvláštních právních předpisů, pokud se nelze reálná hodnota určit jinak. [20]

2.5 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý majetek nebo jeho části včetně technického zhodnocení se odepisuje z ocenění stanoveného podle §25 ZoÚ postupně v průběhu jeho používání. Odpisy uplatněné účetní jednotkou, umožňují zahrnout majetek postupně do daňově uznatelných nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Majetek, který je zařazený do užívání, se odepisuje nanejvýš do jeho ocenění v účetnictví. Podkladem pro odpisování je odpisový plán, který jednotka eviduje u každého majetku během doby odpisování. [20] [11]

V prvním roce odpisování zařadí poplatník majetek do odpisových skupin. Doba odpisování činí minimálně:

Tab. 2.3 - Odpisové skupiny a jejich doba odpisování

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: [21]

Dlouhodobý hmotný majetek je rozdělen do šesti odpisových skupin, které souvisí s počtem let odpisování. Třídění hmotného majetku podle odpisových skupin je uveden v příloze k zákonu č. 586/2002 Sb.

Majetek se může odepsat za svoji životnost pouze jednou. Avšak odpisy účetní jednotka nemusí uplatnit, jedná se pouze o právo, ne povinnost. Odpisy lze i pro optimalizaci daňového základu poplatníka přerušit a následující rok uplatnit. Vypočtené odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. [10] [11]

Odpis může uplatnit **odpisovatel**, kterým je nejčastěji poplatník, který má k hmotnému majetku vlastnické právo nebo organizační složka státu příslušná hospodařit s majetkem státu, státní příspěvková organizace.

Odpisovat majetek může **nájemce**, avšak pouze ve výjimečných případech, a to za podmínky postoupení práva na uplatnění odpisů od odpisovatele majetku, kdy se vlastník majetku písemně zaváže dle smlouvy o nájmu nebo smlouvě o výpůjčce, že své právo na uplatnění odpisů poskytne nájemci.

Pachtýř obchodního závodu nebo jeho části, který má písemný souhlas od propachtovatele.

Ročním odpisem se rozumí odpis za zdaňovací období za předpokladu, že hmotný majetek je evidován v majetku poplatníka na konci příslušného zdaňovacího období. Povinnost uplatnit pouze poloviční odpis má poplatník, pokud je majetek evidovaný na počátku zdaňovacího období, pokud dojde k vyřazení z jakéhokoli důvodu, v případě převedení na jinou právnickou osobu podle zvláštních právních předpisů nebo ke dni ukončení činnosti nebo ke dni ukončení nájmu. V případě evidovaného majetku ke konci zdaňovacího období, pokud je majetek nabytý v průběhu roku, kdy si druhou polovinu odpisu uplatní původní odpisovatel.

Zůstatkovou cenou (dále pouze ZC) je podle ČÚS č. 13. považován rozdíl mezi oceněním hmotného majetku a oprávkami, které se vytvářejí podle účetních odpisů. [18]

Účetní jednotka sama posoudí, zda zákon o daních z příjmů nestanoví jednoznačný způsob odpisování majetku, a pokud umožňuje výběru z více alternativ, musí se poplatník rozhodnout pro jednu, která je pro něj ideální. Následně vypočítá roční odpis podle vybraného způsobu odpisování a odpisy zaznamenává do inventárních karet a evidence odpisů. Poté, co zůstatková cena dosáhne nule, ukončí odpisování majetku. [11]

Daňové odpisy se vyjadřují pouze jako roční. Způsob odpisování pro každý nově pořízený majetek si stanoví účetní jednotka sama a nelze jej měnit po celou dobu jeho odpisování. Tyto odpisy se vykazují jako daňově uznatelné. Poplatník si sám zvolí, který způsob odpisování bude provádět. Existují dvě metody pro daňové odpisování, a to rovnoměrné nebo zrychlené. [10]

Rovnoměrné odpisy hmotného majetku se podle § 31 zákona o daních z příjmu stanoví za dané zdaňovací období v úrovni jedné setiny součinu vstupní ceny majetku a roční odpisové sazby pro příslušnou odpisovou skupinu. Vzorec pro první rok **rovnoměrného odpisování**:

$$RO = \frac{VC \times OS1}{100} \quad (2.1)$$

V druhém roce a dalších letech odpisování se roční odpis stanoví následovně:

$$RO = \frac{VC \times OSn}{100} \quad (2.2)$$

Zrychlené odpisy, které jsou vymezeny v § 32 zákona o daních z příjmu, umožňují poplatníkovi v prvních letech odepsat vyšší hodnotu, než kdyby odpisoval majetek podle rovnoměrných odpisů. Roční odpis v prvním roce se určí jako podíl vstupní ceny a koeficientu přiřazeného pro zrychlené odpisování.

$$RO = \frac{VC}{k1} \quad (2.3)$$

V dalších letech se roční odpis stanoví jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi koeficientem pro zrychlené odpisování v dalších letech odpisování a počtem let odpisování majetku.

$$RO = \frac{2 \times ZC}{k2 - n} \quad (2.4)$$

Při **rovnoměrném odpisování** jsou odpisovým skupinám přiřazeny tyto maximální roční odpisové sazby:

Tab. 2.4 - Odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování

Odpisová skupina	v 1. roce odpisování	v dalších letech odpisování	Pro zvýšenou VC
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: [21]

Účetní jednotka si může zvolit nižší odpisové sazby, než sazby, které jsou uvedeny v zákoně o daních z příjmů. Roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisy jsou uváděny v %.

Při **zrychleném odpisování** hmotného majetku jsou odpisovým skupinám přiřazeny tyto koeficienty pro zrychlené odpisování:

Tab. 2.5 - Odpisové koeficienty pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	v 1. roce odpisování	v dalších letech odpisování	Pro zvýšenou VC
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: [21]

Přitom poplatník, který je prvním odpisovatelem, může roční odpisovou sazbu **zvýšit** o:

- 20% vstupní ceny stroje pro zemědělskou a lesnickou výrobu
- 15% vstupní ceny zařízení pro čištění a úpravu vod
- 10% vstupní ceny hmotného majetku zařazeného podle tohoto zákona v odpisových skupinách 1 až 3

Tuto roční odpisovou sazbu nelze uplatnit podle zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, např. u letadel, pokud nejsou využívána provozovateli leteckých škol na základě vydané koncese a provozovateli leteckých škol, u motocyklů a osobních automobilů, pokud nejsou využívány provozovateli taxislužby, autoškol.

Účetní odpisy majetku, které jsou určeny na základě odpisového plánu. Účetní subjekt si ho, společně se sazbami, stanoví sám vzhledem ke skutečnému opotřebení majetku. Doba odpisování není účetními předpisy stanovena, ale nesmí být kratší, než jeden rok. Majetek

se odpisuje zpravidla každý měsíc. Na rozdíl od daňových odpisů jsou účetní odpisy daňově neuznatelné. Uznatelné jsou pouze tehdy, když dosahují částku daňových odpisů. Do nákladů se účtují pouze odpisy účetní. Až při sestavování účetní závěrky se vyhodnotí, kolik činil souhrn účetních a daňových odpisů. Nejobvyklejší určení odpisů je technikami dle času nebo ke vztahu k výkonům.[10] [15]

Metoda časových odpisů vychází z doby použitelnosti majetku, kterou předpokládáme. Umožněno je to zejména u toho druhu majetku, který se vyznačuje časově omezenou životností. [10]

$$\text{odpis} = \frac{\text{vstupní cena majetku}}{\text{počet měsíců odpisování}} \quad (2.5)$$

Výkonové odpisy se stanoví podle předem stanovených velikostí výkonů. Pro příklad výkonových odpisů bych uvedla osobní automobil, u kterého předpokládáme, během jeho používání, počet ujetých kilometrů. Pořizovací cenu automobilu vydělíme počtem předpokládaných kilometrů. Tímto výpočtem dostáváme měsíční odpis. Pokud ho následně vynásobíme počtem měsíců, kdy se majetek odpisoval, dostáváme roční odpis.

$$\text{odpis} = \frac{\text{vstupní cena majetku}}{\text{předpokládaný výkon}} \quad (2.6)$$

Komponentní odpisování hmotného majetku podle ZoÚ je další z možností, které je možné využít v účetnictví, avšak pro daňové účely není tato metoda přípustná. Účetní jednotka může s ohledem na významnost a poctivý obraz účetnictví odpisovat komponentu, určenou část majetku nebo soubor majetku, která je podrobena vyšší zátěži nebo se rychleji opotřebovává. Tato metoda umožňuje použít způsob určení komponenty včetně jejího ocenění podle potřeb poplatníka. Hmotný majetek se pro daňové účely odpisuje jako celek. [20] [11]

S ohledem na poctivý obraz účetnictví má účetní jednotka možnost při odpisování majetku zohledňovat její předpokládanou **zbytkovou hodnotu**. Tento termín je definován ve vyhlášce v §56 ods. 4, jako účetní jednotkou zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku, např. prodejem, po odečtení předpokládaných nákladů s vyřazením souvisejících. [12] [19]

2.6 Technické zhodnocení hmotného majetku

Technické zhodnocení vyjadřuje zásahy do dlouhodobého hmotného majetku uvedeného do užívání, které mají za následek **změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku**. Dále zahrnuje výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace, pokud vynaložené náklady převýšily u jednotlivého dlouhodobého majetku celkem za zdaňovací období částku 40 000 Kč. Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu majetku a zároveň u odpisovaného majetku i zůstatkovou cenu (dále jen „zvýšená zůstatková cena“). Technické zhodnocení se nepoužije u majetku, pokud je provedeno v prvním roce používání majetku. Taktéž u majetku, u kterého je prováděn časový odpis.

Účtování, po provedení technického zhodnocení, je provedeno na vrub účtů účtových skupin *02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný* a *03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný*.

Rekonstrukce je definována podle zákona č. 587/1992 jako zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.

Podle zákona se **modernizací** rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. Technickým zhodnocením jsou například výdaje na rekonstrukci kanalizace, instalace klimatizace v budově nebo modernizace sociálního zázemí.

Avšak pokud výdaje, které mají charakter technického zhodnocení, nepřesáhnou určenou částku 40 000 Kč, jedná se o opravu nebo údržbu majetku. Účtuje se o ní jako o nákladu a lze ji tudíž zaúčtovat na vrub příslušného účtu č. *548 - Ostatní provozní náklady*.

Za **opravu** je považováno odstranění fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení majetku do předchozího nebo provozuschopného stavu. Pro příklad bych uvedla výdaje na opravu podlahových krytin. [15]

Údržba je vnímána jako soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení majetku. Předchází se tímto poruchám a odstraňují se drobnější závady, například čištění fotoválce u kopírovacího stroje. [10]

U rovnoměrně odpisovaného majetku, na kterém je provedeno technické zhodnocení, dochází ke zvýšení vstupní ceny v daném zdaňovacím období. Roční odpis je stanoven v daném roce technického zhodnocení, a to ve výši jedné setiny součinu jeho zvýšené

vstupní ceny hmotného majetku a odpisové sazby pro zvýšenou vstupní cenu uvedené v tabulce odpisových sazeb. [11]

$$RO = \frac{ZVC \times OSZ}{100} \quad (2.7)$$

U zrychleného odpisování, na kterém je provedeno technické zhodnocení, které bylo zaevidováno a splnění technických funkcí, dochází ke zvýšení vstupní ceny. Zároveň dochází ke zvýšení zůstatkové ceny odpisovaného majetku. V roce zvýšení zůstatkové ceny se roční odpis stanoví jako podíl dvojnásobku zvýšené vstupní ceny majetku a koeficientu uvedeného pro zrychlené odpisování platného pro zvýšenou vstupní cenu. V dalších letech odpisování se odpis stanoví jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny a koeficientu pro zrychlené odpisování a počtem let, po které byl majetek odpisován ze zvýšené zůstatkové ceny. [11]

Vzorec pro **zrychlený odpis** s technickým zhodnocením v roce zvýšení zůstatkové ceny je následný:

$$RO = \frac{2 \times ZZC}{KZ} \quad (2.8)$$

Technické zhodnocení majetku má možnost odpisovat i jiná účetní jednotka než vlastník majetku. Jedná se o odpisování majetku pořízeného formou finančního leasingu, kdy se odpisování zahájí datem uvedení technického zhodnocení do stavu způsobilého k užívání. Avšak uživatel majetku musí mít oprávnění na uplatnění odpisů od vlastníka majetku.

Vydání rozhodnutí o závazném posouzení zásahu do majetku může požádat poplatník u místně příslušného správce daně. A to v případě nejasností v posouzení technického zhodnocení nebo v případě problémů týkající se této problematiky. Podání žádosti je zpoplatněno poplatkem v částce 10 000 Kč. Poplatník po vydání rozhodnutí o posouzení majetku může jednoznačně definovat správný postup zásahu do majetku, tím i správné uplatnění do daňových nákladů.

2.7 Inventarizace a vyřazení hmotného majetku

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, definuje **inventarizaci** jako činnost, při které se zjišťuje skutečný stav veškerého majetku. Jejím cílem je ověření, zda skutečný stav odpovídá stavu majetku evidovaného v účetnictví. U hmotného majetku se skutečné stavy majetku ověřují fyzickou inventurou, popřípadě dokladovou inventuru u složek majetku, u nichž nelze vykonat fyzickou inventuru. Postupy, které jsou využívány při inventarizaci, jsou obsaženy v ZoÚ. Tyto skutečné stavy se zaznamenávají do inventurních soupisů, které se posléze porovnávají se stavem zaevidovaného majetku v účetnictví. Inventurní soupisy jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat:

- druh inventovaného majetku,
- způsob zjišťování skutečných stavů,
- identifikace majetku, aby bylo možné jednoznačně určit a porovnat se stavem v účetnictví,
- okamžik zahájení a ukončení inventury,
- podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečného stavu majetku,
- ocenění majetku k okamžiku ukončení inventury. [20]

Inventarizace se vykonává k okamžiku, ke kterému sestavují účetní závěrku jako řádnou nebo mimořádnou, tedy k rozvahovému dni. Inventarizace, která se vykonává během účetního období, se nazývá průběžná. U této inventarizace mohou být inventurní soupisy nahrazeny průkazným účetním záznamem o provedení fyzické inventury a o vyúčtování inventarizačních rozdílů. [10]

Pokud dojde k situaci, kdy se skutečné stavy nerovnají se stavy účetními, jde o inventarizační rozdíl. Tyto rozdíly mohou vzniknout v důsledku manka nebo přebytku majetku. Jestli je skutečný stav majetku nižší, než stav v účetnictví, rozdíl se nazývá manko, v opačném případě se jedná o přebytek. Tyto rozdíly vyúčtuje účetní jednotka do účetního období, za kterého se ověřuje stav majetku.

Účetním jednotkám je ukládána povinnost prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku po dobu 5 let po jejím provedení. [10] [20]

V případě **vyřazení majetku** můžeme použít několik způsobů, které nám určuje ČÚS č. 013. Přitom se rozlišuje, zda je majetek odpisovaný nebo se jedná o majetek neodpisovaný. Odpisovaný majetek se rozděluje následně, a to na zcela odepsaný dlouhodobý majetek nebo na odepsaný pouze částečně.

Vyřazení zcela odepsaného majetku (vstupní cena se rovná oprávkám) se účtuje na vrub příslušné účtové skupiny 02 - *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný* jako snížení majetku a souvztažně účtujeme ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 08 - *Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku* jako snížení opravek ve vstupní ceně majetku.

Pokud se jedná o **vyřazení pouze částečně odepsaného dlouhodobého majetku** (oprávky jsou nižší, než vstupní cena majetku) účtování se provádí následně. Nejdříve se zaúčtuje řádný odpis za část běžného účetního období. Může vzniknout rozdíl mezi hodnotou účetních a daňových odpisů. Účetní odpis, dle odpisového plánu, za příslušný počet měsíců, po které byl majetek evidován v evidenci hmotného a nehmotného majetku. Podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, může poplatník uplatnit daňový odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu z hmotného majetku vyřazeného před koncem zdaňovacího období. Účtování polovičního odpisu je provedeno na vrub účtu 551 - *Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku* souvztažně ve prospěch účtu účetní skupiny 08 - *Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku*. Následně se doúčtuje nenulová zůstatková cena na účet odpovídající účelu vyřazení majetku a poté se majetek z evidence vyřadí.

Majetek se vyřadí v zůstatkové ceně ve prospěch účtové skupiny 08 - *Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku* z evidence z důvodů:

V případě **prodeje majetku**, kdy účetní jednotka z jakéhokoliv důvodu už majetek nepotřebuje nebo nechce ke své podnikatelské činnosti. Účetní jednotka může uplatnit poloviční odpis. Účtování zůstatkové ceny je provedeno na vrub příslušného účtu 541 - *Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku*. Zůstatková cena prodáváného dlouhodobého majetku je daňově uznatelným nákladem do celé její výše.

Likvidací v důsledku opotřebení dochází za situace, kdy majetek vykazuje známky fyzického opotřebení, velké poruchovosti nebo je vyřazen z evidence v důsledku poškození. Vyřazení majetku se provádí na podkladě protokolu o likvidaci dlouhodobého hmotného majetku. Pokud není majetek zcela odepsán, musí se zůstatková cena zaúčtovat na vrub

příslušného účtu 551 - *Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku* jako dodatečný odpis a účetní jednotka provede zápis v inventární kartě a majetek se z evidence vyřadí. Zůstatková cena je daňově uznatelným výdajem v plné výši. [11] [15]

Dalším způsobem, jak vyřadit dlouhodobý majetek z evidence je možné **v důsledku škody nebo manka**. Škoda je fyzické poškození nebo zničení majetku a nelze ho opravit. Škoda nevzniká, pokud je majetek uveden do provozuschopného stavu. Zůstatková cena v případě škody je daňově uznatelným nákladem do výše náhrady škody, kterou poplatník obdrží od pojišťovny nebo od toho, kdo škodu způsobil. V případě škody na majetku zapříčiněnou živelnou pohromou se výše škody musí doložit posudkem od pojišťovny nebo znalce.

Škoda může být daňově uznatelným nákladem v plné výši, a to v případě, kdy je potvrzená policií ČR v zavinění neznámým pachatelem, a pokud je škoda vzniklá v důsledku živelných pohrom. Pokud je zůstatková cena nižší, než přijatá náhrada, promítne se do nákladů částka pouze ve výši ceny zůstatkové. Do daňových nákladů nelze promítnout zůstatkovou cenu, pokud nevzniká žádná náhrada škody. Není-li majetek zcela odepsán, musí se nejdříve zaúčtovat řádný odpis za část běžného období.

Účtování zůstatkové ceny je provedeno na vrub příslušného účtu 549 – *Manka a škody z provozní činnosti* popř. na účet 547 - *Mimořádné provozní náklady*, kdy se jedná o mimořádné příčiny vzhledem k běžné činnosti. Za živelnou pohromu se považuje nezaviněný požár, škoda v důsledku povodní, blesku či vichřicí.

Zároveň může být zaúčtován předpis náhrady od pojišťovny ve prospěch příslušného účtu výnosů 648 - *Ostatní provozní výnosy*, popř. na účet 649 - *Mimořádné provozní výnosy* se souvztažným zápisem na vrub účtu 378 - *Jiné pohledávky*. Předpis náhrady za manka nebo škody zaměstnanci, pokud se prokáže jeho zavinění, na vrub účtu 335 - *Pohledávky za zaměstnanci*. Při likvidaci majetku vznikají často i další náklady, např. na demontáž, odvoz nebo sešrotování, který by se účtoval na vrub příslušného účtu 518 - *Ostatní služby* se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 321 – *Dodavatelé* na základě faktury za práce nebo služby spojené s likvidací majetku.

Darováním nebo jiným bezúplatným plněním, se zůstatková cena zaúčtuje na vrub účtu 543 – *Dary*. V případě, že je plátcem daně z přidané hodnoty a uplatnil si odpočet daně alespoň z části u tohoto majetku, je povinen na základě daňového dokladu odvést tuto daň jako jeho daňovou povinnost ve prospěch účtu 343 – *DPH* se souvztažným zápisem na účtu

543 – Dary podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty §13 odst. 5. Zůstatková cena není daňově uznatelným nákladem, ale za splnění určitých podmínek podle zákona o daních z příjmů může být odčitatelnou položkou od základu daně při výpočtu dani z příjmů.

Přeřazením z podnikání do osobního užívání, kdy se účtuje zůstatková cena na vrub příslušného účtu 49 - *Individuální podnikatel*. Obdobně jako u vyřazení majetku darováním, musí účetní jednotka odvést z vyřazeného majetku DPH.

Vkladem do základního kapitálu jiné obchodní korporace, se zaúčtuje na vrub příslušného účtu účtových skupin 36 - *Závazky ke společníkům*.

Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku neodpisovaného se zaúčtuje na vrub účtů uvedených výše ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 03 - *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný*. Pokud se jedná o vyřazení majetku z jiného důvodu, než z prodeje, je tento náklad daňově neuznatelným nákladem. Vstupní cenu majetku je možné zahrnout do daňových nákladů pouze do výše příjmů z prodeje. [10] [11] [15] [20]

3 Dlouhodobý hmotný majetek dle IFRS

Neustálý vývoj ekonomického prostředí, propojování mezinárodních trhů a růst nadnárodních organizací podnítilo snahu o harmonizaci účetnictví v mezinárodním měřítku již v 70. letech minulého století. V současnosti usiluje v rámci Evropy o slazení národních úprav účetnictví a standardizaci účetního výkaznictví Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Tato Rada usiluje o vytvoření uceleného, stabilního a kvalitního systému srozumitelných účetních standardů na celosvětové úrovni. Každoročně vydává **Mezinárodní standardy účetního výkaznictví** nazývané IFRS a interpretace ke standardům doplňující jednotlivé standardy. Do roku 2002 byly mezinárodní účetní standardy označované pod zkratkou IAS vydávány Výborem pro mezinárodní účetní standardy (IASC). Jednotlivé standardy IAS v současnosti stále setrvávají v platnosti a IASB tyto standardy nadále novelizuje nebo ruší.

V roce 2009 IASB vydala pravidla, jak aplikovat Mezinárodní účetní standardy pro malé a střední podniky¹, tzv. IFRS pro SME. Později v roce 2013 IASB publikovala další pravidla, tentokrát pro mikro podniky. Tyto pravidla požadují menší nároky na zveřejnění účetní závěrky a neshodují se dle, tzv. plných IFRS. Interpretace k jednotlivým standardům, které se nepovažují za samotný standard, byly zveřejňovány do roku 2002 interpretační komisí, zkratkou SIC později IFRIC. [7] [9] [17]

Harmonizace na úrovni amerického účetnictví bylo dosaženo jednotným systémem standardů nazývaných US GAAP, vydávané Radou pro standardy účetního výkaznictví (FASB) následkem hospodářské krize na konci 30. let 20. století v USA.

Implementací Mezinárodních účetních standardů se dosahuje zabezpečení informací získaných z účetnictví tak, aby byly srovnatelné a srozumitelné pro všechny své uživatele. Hlavními uživateli jsou poskytovatelé kapitálu (banky, investoři a věřitelé poskytující úvěry). Ostatní uživatelé mohou být dodavatelé, zaměstnanci, manažeři nebo zákazníci. V důsledku by měly zajistit vyšší účetní kvalitu, než při použití národních účetních standardů, a poskytnout informace o finanční pozici a výkonnosti podniku pro široký okruh stávajícím a potencionálním uživatelům v rozhodování o ekonomických záležitostech. [7] [8] [17]

Účetní závěrka je založena na předpokladu trvání jednotky a prezentuje finanční dopad transakcí a jiných událostí tím, že je seskupuje podle jejich ekonomických vlastností do jednotlivých částí účetní závěrky. Od 1. 1. 2005 začalo platit nařízení Evropského parlamentu a rady, podle kterého emitenti investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském trhu sídlící na území Evropské unie (EU) mají povinnost prezentovat účetní závěrky sestavené v souladu podle norem IAS/IFRS. Použití mezinárodních standardů účetního výkaznictví je v České republice zakotveno v zákoně o účetnictví ve dvou ustanoveních: [5] [9]

- §19a *Použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení ÚZ* pro vedení a zpracování individuální ÚZ podle IFRS,
- §23a *Použití mezinárodních účetních standardů v konsolidaci* pro sestavení konsolidované ÚZ. [21]

V České republice používají IFRS organizace, které:

¹ Společnosti neobchodovatelné na burze a ani na jiném veřejném trhu a u nichž vlastníci nevykonávají řízení a nejsou součástí společnosti. Není subjektem veřejného zájmu.

- se účastní obchodování s cennými papíry přijatými na evropském regulovaném trhu,
- sestavují konsolidované účetní závěrky,
- součást konsolidačního celku,
- sestavují závěrku dle norem IFRS dobrovolně. [17]

3.1 Koncepční rámec účetního výkaznictví dle IFRS pro sestavování a předkládání účetní závěrky

Koncepční rámec účetního výkaznictví dle IFRS (dále jen KR) vymezuje hlavní teoretické zásady pro sestavení účetní závěrky (dále jen ÚZ) dle myšlenky účetního výkaznictví IAS/IFRS. Rámec byl schválen koncem 80. let minulého století a zaujímá výsadní místo při aplikaci účetních standardů. Samotný obsah KR není považován za standard a neměl by být v zásadním rozporu s žádným účetním pravidlem. Neruší ani nenahrazuje žádný z dosud vydaných standardů (IFRS ani IAS) ani interpretací (IFRIC nebo SIC) a jeho znalost přibližuje správné pochopení konkrétních pravidel obsažených ve standardech a interpretacích. [2] [6] [17]

Mezi základní prvky KR lze nalézt především:

- primární předpoklady pro sestavování ÚZ,
- účetní zásady,
- definice základních prvků účetní závěrky,
- oceňovací báze. [9]

Účetní závěrka patří mezi nejdůležitější ekonomické výstupy, kterou má účetní jednotka povinnost sestavovat. Mezi podstatné předpoklady pro sestavení ÚZ podle IFRS patří:

- trvání podniku, kdy se předpokládá nepřetržitost podnikání v blízké budoucnosti a neuvažuje se o ukončení činnosti,
- vykazování na akruálním principu²,
- periodicita vykazování,
- věrné a úplné zobrazení skutečnosti. [2]

² Náklady a výnosy se účtují v tom účetním období, se kterým časově a věcně souvisejí. Bez ohledu na pohyb peněžních prostředků.

Informace z ÚZ jsou nezbytnou základnou pro poskytování údajů o budoucím rozhodování o společnosti pro interní a zejména pro externí uživatele např. potencionální investory, věřitelé, dodavatelé a jiné zainteresované osoby.

Dle Koncepčního rámce by měly být účetní údaje srovnatelné, srozumitelné, včasné, ověřitelné a rovněž spolehlivé. Všechny účetní informace musí být **relevantní a věrně zobrazené** (úplné, neutrální a bez chyb), aby je mohla organizace schopna analyzovat a konat podle nich budoucí rozhodnutí.

Rozpoznání základních položek v účetnictví dle definic Koncepčního rámce je důležitým aspektem pro vykázání a ocenění položky v ÚZ. Za podstatné prvky vztahující se k finanční situaci organizace se považují aktiva, závazky a vlastní kapitál. Mezi ostatní prvky, které zásadně ovlivňují výkonnost podniku, respektive výsledek hospodaření, patří náklady a výnosy.

Aktivum je definováno jako zdroj kontrolovaný účetní jednotkou jako výsledek minulých událostí, od něho je očekáván budoucí ekonomický prospěch. Obvykle lze majetek pořídit dodavatelským způsobem, vlastní činností nebo získat v rámci dotace. Pro vznik aktiva není rozhodující, zda má podnik k němu vlastnické právo a zda podnik při pořízení vynaložil určité prostředky. Aktivum představuje schopnost přispět k toku hotovosti nebo hotovostních prostředků. Pro vykázání aktiva v rozvaze je třeba splnění dvou předpokladů, a to:

- jistý budoucí ekonomický prospěch,
- ocenitelnost aktiva. [2]

Závazek je vymezený jako výsledek minulých skutečností, jehož vypořádání vysoce pravděpodobně vyvolá odtok ekonomických prostředků z účetní jednotky. Nezbytnou podmínkou pro vykázání je spolehlivá ocenitelnost dluhu. Závazky se dělí na krátkodobé i dlouhodobé. Za krátkodobý závazek je považuje ten, který bude uhrazen během jejího obvyklého provozního cyklu a drží se především pro účely obchodování. Závazek je vypořádán během dvanácti měsíců od skončení účetního období, nebo jednotka nemá nepodmíněné právo odložit vypořádání závazku na dobu nejméně dvanácti měsíců po skončení účetního období.

Po prostém odečtení všech aktiv a závazků, které plynou účetní jednotce, obdržíme hodnotu **vlastního kapitálu**. Ten se však v rozvaze člení na více položek, obvykle dle způsobu jeho vzniku. Výše vlastního kapitálu závisí na ocenění aktiv a závazků v rozvaze. Hodnota výsledku hospodaření, která zůstává po odečtení nákladů a výnosů, je nedílnou součástí vlastního kapitálu. [2] [7] [9]

Výnosy zvyšují ekonomický prospěch účetní jednotky, k němuž došlo zvýšením aktiv nebo snížením závazků, což má za následek zvýšení kapitálu. Důležitou podmínkou pro vykázání výnosů ve výkazu o úplném výsledku za období je jejich spolehlivá ocenitelnost a pravděpodobnost výskytu. Okamžikem pro vykázání výnosu se stává v době jeho zachycení v účetnictví zvýšením aktiv nebo snížením závazků vyvolané vznikem výnosu. Konceptní rámec vymezuje tři termíny pro výnosy, a to:

- income, který vyjadřuje výnosy z hlavní činnosti, např. z prodeje výrobků nebo zboží, obdržené nájemné, vrácení daně nebo kladná daň,
- gains, pro výnosy z vedlejší činnosti, např. z prodeje dlouhodobého majetku,
- unrealised gains, který znázorňuje např. zisky z přecenění obchodovatelných cenných papírů. [3]

Ekonomický prospěch snižují **náklady**, ke kterým došlo snížením aktiv nebo zvýšením závazků v rozvaze. Náklady musí být spolehlivě měřitelné a měly by se vyskytovat s vysokou pravděpodobností. Analogicky jako u výnosů, jejich vykázání ve výsledovce nastává v momentu snížením aktiv nebo zvýšením pasiv. Konceptní rámec rozlišuje tři pojmy pro náklady:

- expenses, pro náklady vznikající z běžné činnosti, např. nákup služeb, vyplacené mzdy nebo z hrazeného nájemného,
- losses, představující náklady z vedlejší činnosti, např. výsledkem pohrom z povodní nebo požáru,
- unrealised losses, který je potřeba rozlišit od dvou předcházejících definovaných nákladů a jsou opakem unrealised gains, např. újmy ze zvyšování kurzu cizí měny. [2] [3]

Oceňování položek je důležitým procesem pro jejich peněžní vyjádření v ÚZ. Konceptní rámec předkládá celkem čtyři oceňovací báze, mezi které patří:

- historická pořizovací cena,

- běžná reprodukční cena,
- realizovatelná (vypořádací) hodnota,
- současná hodnota. [2]

Aktiva jsou oceněna **historickou pořizovací cenou** vynaloženou v době jejich pořízení z pořizovací ceny, z výrobních nákladů, popřípadě v odhadnuté částce v případě bezúplatného pořízení. Závazky se oceňují ve vynaložené částce nutné pro jejich úhradu.

Běžná cena, tzv. **reprodukční cena**, která musí být uhrazena, v případě že by se stejné nebo podobné aktivum pořizovalo v současnosti. Závazek se oceňuje v nediskontované částce, která by byla nutná k vypořádání dluhu.

Realizovatelná hodnota vyjadřuje částku, která by byla získána za prodej aktiva za běžných okolností. Závazek se oceňuje také v nediskontované částce, kterou by bylo nutno vynaložit k vypořádání dluhu.

Současná hodnota je odúročená hodnota budoucího čistého přítoku peněz, za které bude aktivum prodáno za normálních podmínek. Podobně tak závazky, které se oceňují odúročenou hodnotou budoucích čistých odtoků peněz, za které se dluh vypořádá při běžném podnikání. Současná hodnota umožňuje do ocenění uvést faktor času. [2] [13]

Reálná hodnota (fair value) není přímo definována v Koncepčním rámci, ale obsahuje ji standard *IFRS 13 – Oceňování ve fair value*. Hlavním důvodem provedení ocenění aktiva v reálné hodnotě jsou neustále měnící se podmínky na trhu, zejména aktivního. Toto ocenění tedy nevychází z podmínek účetní jednotky, ale z podmínek trhu. Reálná hodnota je cenou, která by mohla být vyjednána mezi subjekty na trhu. Závisí na podmínkách na trhu, stavu aktiva nebo omezení prodeje či užití aktiva. Aktivní trh se vyznačuje dostupností informací o cenách, existencí odběratele i dodavatele a stejnorodostí položek, se kterými se obchoduje. Dále jsou definovány oceňovací techniky, mezi které patří tržní ocenění, výnosové ocenění a nákladové ocenění. Za nejvíce používanou reálnou hodnotu se považuje tržní cena.

V rámci vykazování dle IAS/IFRS jsou dlouhodobá hmotná aktiva detailně upravena a posuzována hned několika standardy dle kritérií Koncepčního rámce. Tato bakalářská práce se soustřeďuje především na problematiku:

- Pozemků, budov a zařízení, která je obsažena v **IAS 16**,
- aktiva, která jsou držena za účelem prodeje, který bude proveden během jednoho roku je uvedeno v **IFRS 5**,

- investice do nemovitostí jsou řešeny v **IAS 40**,
- téma leasingu je řešeno v **IAS 17**.

Rada IASB vydala dne 29. března 2018 novou verzi *Koncepčního rámce* pro účetní výkaznictví, který aktualizoval definice aktiv a závazků a nové pokyny v oblasti ocenění a odúčtování, vykázání a zveřejnění. Datum účinnosti KR nebyl stanoven. Společně s KR Rada IASB vydala *Úpravy odkazů na KR IFRS*, který zahrnuje Úpravy 14 standardů a interpretací. Tyto úpravy jsou účinné ode dne 1. ledna 2020 nebo později. Ačkoli je v rámci České republiky absence Koncepčního rámce, pomocí novelizací má tendenci se přibližovat k předpisům IAS/IFRS. [23]

3.2 IFRS 5 - Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti

Standard objasňuje klasifikaci, oceňování a vykazování dlouhodobých aktiv držených k prodeji a dále klasifikaci a zveřejňování ukončených operací. Dlouhodobým aktivem se rozumí aktivum, které nesplňuje definici krátkodobého aktiva.

Mezi **dlouhodobá aktiva** se řadí zejména:

- nehmotná aktiva,
- pozemky, budovy a zařízení,
- finanční leasingy,
- finanční aktiva, pokud do jejich vypořádání zbývá více než jedno účetní období.

Jednotka klasifikuje **aktivum nebo skupinu aktiv**, které má v plánu **vyřadit** (prodat či jinak vyřadit) v souladu s IFRS 5 dle následujících kritérií:

- držené k prodeji,
- prodej musí být vysoce pravděpodobný³,
- uskutečněn do jednoho roku od data klasifikace, avšak toto období může být prodlouženo, pokud je důsledkem události mimo kontrolu jednotky, ale aktivum musí mít účetní jednotka v plánu prodat,
- musí být aktivně zahájena činnost na vyhledávání odběratele.

³ Pojem *vysoce pravděpodobný* znamená vícenásobně pravděpodobné, než pouze pravděpodobné.

Vyhledávání kupujícího zahrnuje takové činnosti, které vedou ke splnění plánu, aby mohl být prodej uskutečněn během jednoho roku. U aktiva je vyžadováno, aby byl bez prodlení k dispozici k prodeji ve svých stálých podmínkách. Cena aktiva by se měla pohybovat okolo jeho aktuální reálné hodnoty.

Dále standard klasifikuje dlouhodobé aktivum jako držené k rozdělení vlastníkům, pokud se jednotka rozhodne rozdělit aktivum vlastníkům. V tomto případě musí být aktiva k dispozici k okamžitému rozdělení, v jejich stávajícím stavu a rozdělení musí být vysoce pravděpodobné. [6] [7]

Vyřazovaná skupina aktiv může představovat oblast činností, kterou má v budoucnu účetní jednotka ukončit. **Ukončovaná činnost** je nedílnou součástí jednotky, která buď byla vyřazena, nebo je klasifikovaná jako držená k prodeji. Představuje samostatný hlavní odbor nebo územní oblast činnosti, je součástí jednoho koordinovaného plánu vyřadit tento obor nebo oblast činnosti a je dceřinou jednotkou pořízenou výhradně s úmyslem jejího prodeje. Tyto ukončené činnosti je nutno zaevidovat samostatně ve výsledovce.

Ocenění dlouhodobých aktiv držených k prodeji podle IRFS 5 se stanovuje podle účetní hodnoty nebo podle reálné hodnoty snížené o náklady na prodej. Aktivum je při vstupním ocenění pro účel IFRS 5 oceněno dle účetní hodnoty, které bezprostředně vychází z ocenění vyřazovaných aktiv dle náležitých standardů. Toto vstupní ocenění je srovnáváno s její reálnou hodnotou poníženou o náklady na prodej aktiva. [2] [6]

Aktiva, která jsou zařazena mezi aktiva držená k prodeji, se **neodpisují**. Zohledňují se pouze změny jejich hodnot.

Ke snížení hodnoty aktiva dojde v případě, že reálná hodnota snížená o náklady z prodeje je nižší. Pokud klesne účetní hodnota aktiva, účetní jednotka zaúčtuje **ztrátu ze znehodnocení** na reálnou hodnotu sníženou o náklady na prodej v rozsahu, v jakém nebyla zaúčtována. Avšak pokud se účetní hodnota aktiva zvýší, zaúčtuje jednotka **zisk** z jakéhokoliv následného nárůstu reálné hodnoty snížené o náklady na prodej aktiva. Tato hodnota nepřevyšuje souhrn všech zaúčtovaných ztrát ze znehodnocení. [6]

Jednotka ukončí klasifikaci aktiva drženého k prodeji v případě, pokud kritéria pro toto vykazování již nesplňuje. V takovém případě musí jednotka změnit klasifikaci tohoto aktiva na položku k užívání a ocenit ji v nižší částce v těchto hodnotách:

- účetní hodnoty před zařazením aktiva jako drženého k prodeji snížené o odpisy, amortizace nebo přecenění, které by byly zaúčtovány v případě, že by aktivum nebylo vykázáno jako držené k prodeji,
- zpětně ziskatelné částky k datu změny účelu držení aktiva, s účelem aktivum neprodat. Zpětně ziskatelná částka aktiva je částka vyšší z čisté prodejní ceny a jeho hodnoty k užívání aktiva. Přitom hodnota k užívání je současná hodnota odhadovaných budoucích peněžních toků, které se očekávají z pokračujícího užití aktiva a z jeho vyřazení na konci životnosti.

Jednotka má povinnost **zveřejnit údaje** týkající se charakteristiky dlouhodobých aktiv nebo vyřazovacích skupin aktiv a změn plánu prodeje dlouhodobých aktiv. Uživatelům účetní závěrky by mělo být umožněno zhodnocení finančních dopadů z ukončovaných činností. V rámci aktiv z ukončovaných činností je nutno zveřejnit ve výsledovce výsledek hospodaření po zdanění a odlišit jej od zisku nebo ztráty z přecenění vyřazovaných aktiv (skupinu aktiv) na reálnou hodnotu poníženou o náklady prodeje po zdanění. Peněžní toky z ukončované činnosti je nutno rozdělit na provozní, finanční a investiční činnost za období a uvést je ve výkazu cash-flow nebo v komentáři. [2]

Standard se nevztahuje k těmto dlouhodobým aktivům:

- investice do nemovitostí v souladu s *IAS 40*,
- dlouhodobá biologická aktiva užívaná v zemědělství v *IAS 41*. [2]

3.3 IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení

Jeden z nejdůležitějších standardů vztahující se k dlouhodobým hmotným aktivům patří nesporně *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*. Účetní jednotka se podle tohoto standardu rozhoduje o správném zařazení pozemků, budov a zařízení do účetnictví. Tento soubor hmotných aktiv účetní jednotka vlastní z důvodu vykonávání různých ekonomických činností (použití ve výrobě, zásobování zbožím,...) nebo k administrativním účelům. Předpokládá se doba držby delší než jedno účetní období. Nadále je ve standardu řešeno

téma oceňování pozemků, budov a zařízení a jeho vykazování. Dále je v IAS 16 uvedeno i odpisování, technické zhodnocení těchto hmotných aktiv a vyřazení.

Pořízení aktiva a jejímu ocenění je věnováno velké pozornosti. Tato významná činnost je nedílnou součástí při pořízení majetku. Výše ocenění aktiva ovlivňuje následnou finanční situaci podniku. Oceňovací přístup je závislý na momentu, kdy k oceňování aktiv dochází, a to nastává:

- okamžikem pořízení aktiv, které závisí na způsobu jejich nabytí,
- v průběhu životnosti aktiva,
- při pozbytí aktiv.

V okamžiku pořízení se oceňuje aktivum na bázi pořizovacích nákladů, kdy se nerozlišují aktiva vyráběná a nakupovaná aktiva. **Pořizovací náklady** se skládají zejména z:

- ceny pořízení včetně cla a daní bez množstevních slev a rabatů,
- všechny přímo přiřaditelné náklady, které byly nutné k uvedení aktiva do podmínek provozu a náklady na dopravné na místo určení,
- nezbytně nutné předvýrobní náklady a náklady na záběh výroby,
- výkony ve vlastní režii přímo vztahující se k aktivu,
- odhad nákladů související s obnovou místa v důsledku užívání aktiva. [4] [2]

Za **přímo přiřaditelné náklady** se dá považovat kromě dopravného také například montáž, náklad na instalaci aktiva, různé náklady na přípravu místa nebo odměny profesním specialistům. Tyto náklady souvisí s uvedením aktiva do místa a stavu provozuschopnosti.

Mezi **pořizovací náklady se neřadí** např. náklady na otevření nového zařízení, náklady na reklamní a propagační aktivity, náklady na školení zaměstnanců, administrativní a výpůjční náklady.

Aktivum je možno pořídit v okamžiku prvotního rozpoznání více způsoby. Mezi které se řadí koupě, vlastní výroba nebo výstavba, dotace, prostřednictvím finančního leasingu, bezúplatné nabytí nebo směna, kdy je nutno posoudit, zda má transakce komerční povahu. [9] [2]

Účetní jednotka ocení aktivum pořizovacími náklady tzv. nákladové ocenění, v případě pořízení aktiva **koupí**. Tyto náklady, skládající se z:

- kupní ceny, včetně spotřebních daní a daní z přidané hodnoty,
- z přímých nákladů, které byly nutno vynaložit při pořízení aktiva:
 - clo,
 - náklady na přípravu místa,
 - náklady na dodání, manipulaci,
 - odhadu nákladů na likvidaci a odstranění aktiva a sanaci,
 - odměny specialistům. [17]

Dalším okamžikem pro pořízení aktiva nastává při jeho **výrobě** či výstavbou. Závisejí tak na ocenění vlastními náklady výroby, které se skládají z přímého materiálu vynaloženého při výrobě, přímých mezd a z výrobních nákladů.

Pokud bylo aktivum pořízeno **bezúplatně**, ocení se na bázi realizovatelné hodnoty dle odhadu tržní ceny aktiv, popřípadě výrobních nákladů, ke dni pořízení.

Aktivum lze pořídit také formou **státní dotace**. Vykázat dotaci lze dvěma způsoby:

- snížením pořizovací ceny aktiva o přijatou dotaci a odpisovat ze snížené hodnoty aktiva,
- přijatou dotaci vykázat jako výnos příštích období a po dobu odpisování z pořizovací ceny aktiva ho rozpouštět výsledkově po dobu jeho životnosti.

V případě pořízení **směnou**, získaný majetek se ocení v reálné hodnotě předaného majetku. Pokud ji nelze spolehlivě určit využije se reálná hodnota získaného majetku nebo v případě že nelze ani tuto hodnotu s jistotou určit, použije se účetní hodnota předaného majetku. Ocenění reálnou hodnotou se nesmí použít, pokud má směna komerční povahu.

Pokud účetní jednotka pořizuje dlouhodobý hmotný majetek v **cizí měně**, musí být v momentu pořízení přepočítána do funkční měny jednotky aktuálním kurzem nebo pevným kurzem vymezeným pro určité období. Tyto aktiva nejsou k datu účetní závěrky přeceňována směnným kurzem, protože nejsou peněžními položkami a nepodléhají riziku ve změnách směnných kurzů. [7] [17]

V rámci vyšší vypovídací hodnoty majetku, mají jednotky možnost k **rozvahovému dni** pozemky, budovy a stavby ocenit dvěma způsoby. Rozhodnout se mohou mezi:

- modelem pořizovací ceny,

- modelu přecenění.

Model pořizovací ceny neboli nákladový model vyjadřuje ocenění položek pozemku, budov a zařízení v pořizovacích nákladech, které jsou ponížené o oprávky a kumulované ztráty ze znehodnocení. Mezi výhody jejího použití patří jejich snadná aplikace a nižší nákladnost

Aktivum lze v průběhu živostnosti pouze podhodnotit. Dochází k tomu tak v důsledku fyzického opotřebení u odpisovaných aktiv nebo při zhoršení užitečnosti aktiva *dle IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv* a účetní hodnota aktiva ve výkazu o finanční situaci je vyšší, než zpětně získatelná částka⁴.

K možnému snížení hodnoty může dojít jak z externích, tak i z interních zdrojů informací. Mezi externí zdroje patří např. pokles tržní hodnoty aktiva během účetního období více, než se předpokládalo a mezi interní zdroje se nejčastěji řadí např. důkazy o fyzickém poškození nebo zastarávání. Snížení hodnoty majetku se vykazuje do nákladů a snižuje výsledek hospodaření. Jestliže se zvýší takto ponížená pořizovací cena aktiva, o tomto rozdílu se neúčtuje. [7]

Tuto kategorii majetku může jednotka přecenit podle **modelu přecenění**. Tento model umožňuje ocenit majetek reálnou hodnotou, od které jsou následně odečteny oprávky a následné kumulované ztráty ze znehodnocení. Je-li používán, není nutné použít přecenění každoročně. Přeceněním majetku může dojít ke snížení nebo zvýšení jeho hodnoty. Zvýší se hodnota majetku, přebytek jednotka zaeviduje do nerozděleného zisku v okamžiku realizace a zvýšení účetní hodnoty je uznán jako výnos. Pokud dojde ke snížení hodnoty, vykáže se ztrátově jako náklad. [17]

Reálná hodnota majetku musí být spolehlivě měřitelná. Obvykle je hodnota pozemků a budov určena soudním znalcem na základě odhadu, kterou je většinou tržní cena. Ostatní movitý majetek je zhodnocen výši odepsaných reprodukčních nákladů. [4] [6]

V případě přecenění majetku pomocí jednoho z výše uvedených modelů, přecenění se celá třída pozemků, budov a zařízení, do které aktivum patří. Standard IAS 16 definuje tyto třídy majetku:

- pozemky,
- budovy,

⁴ Zpětně získatelná částka (recoverable amount) vyjadřuje očekávanou současnou hodnotu aktiva z budoucích peněžních toků.

- stroje,
- letadla,
- lodě,
- motorové dopravní prostředky,
- nábytek a inventář,
- kancelářské zařízení. [17]

O aktivu jednotka účtuje podle definic tohoto standardu v případě splnění dvou kritérií. Musí být pravděpodobné, že aktivum vykáže v budoucnu ekonomický užitek a lze tuto položku spolehlivě ocenit pořizovacími náklady dané položky.

Technické zhodnocení je vykázáno, jestliže zvýší hodnotu aktiva a není pravidelnou opravou nebo údržbou. Tyto výdaje, které nejsou považovány za technické zhodnocení aktiva, jsou evidovány jako náklady a vykázány ve výsledovce. Technické zhodnocení je schopno prodloužit životnost budovy nebo zvýšit kapacitu či výkon zařízení.

Zisk nebo ztráta z vyřazení aktiva se vykazuje ve výsledovce a všechny informace o prodejní ceně a ZC se uvádějí v příloze k účetní závěrce. Transakce z vyřazení aktiva je prezentován jako součást ostatních výnosů nebo nákladů. Prodej aktiva se zaúčtuje do období, kdy dochází k převedení užitků a rizik spojených s vlastnictvím. Položky pozemků, budov a zařízení dle standardu *IAS 16* jsou **odúčtovány** v těchto případech:

- vyřazení (likvidace, prodej, darování,...),
- budoucí ekonomické užitky spojené s užíváním nebo prodejem aktiva nejsou očekávány. [17]

Účetní jednotka má za povinnost v souladu se standardem *IAS 16* zveřejnit v ÚZ následující informace pro každou třídu dlouhodobých aktiv:

- oceňovací báze pro hrubé účetní hodnoty s vymezením pořizovací ceny a informaci při přecenění na reálnou hodnotu,
- specifikaci použitých odpisových metod a další informace týkající se odpisů,
- změny aktiv v účetním období např. ztráty ze snížení hodnoty dle *IAS 36*,
- záznam o omezení vlastnických práv týkající se dlouhodobých hmotných aktiv,

- informace ohledně pořizování a obnovy dlouhodobých hmotných aktiv. [2]

Tento standard se také zmiňuje o **významných náhradních dílech**, které jsou kategorizovány jako pozemky, budovy a zařízení. Tyto hlavní náhradní díly by měly být užívány účetní jednotkou déle, než jedno účetní období. Jestliže jsou vykazovány podle IAS 16, měly by být odepisovány. Ostatní náhradní díly se stávají součástí zásob podle IAS 2, které jsou evidovány jako krátkodobá aktiva. [7] [9]

Standard se nevztahuje k neobnovitelným přírodním zdrojům (průzkum a těžba nerostů, ropy, zemního plynu) a k dlouhodobým biologickým aktivům užívaných v zemědělství v IAS 41. Avšak předmětem standardu IAS 16 jsou rostliny, které jsou v rámci zemědělské činnosti pěstovány opakovaně např. trvalé porosty stromů a keřů, které dosáhly plodnosti. [2]

3.4 IAS 17 - Leasingy

Cílem tohoto standardu je vymezení a stanovení správných účetních postupů v oblasti leasingových smluv. Standard se zabývá jeho vykazováním z pohledu pronajímatele i nájemce. Za leasing je považována smlouva o nájmu, ve které se pronajímatel zavazuje nájemci o užívání aktiva za úplatu po stanovenou dobu. Přičemž se rozlišuje leasing na operativní a finanční. Tento standard se nevztahuje na leasingové smlouvy, které jsou uzavřeny k těžbě nerostů, ropy, přírodního plynu, k ocenění investic do nemovitostí, biologických aktiv a na licenční smlouvy, jejichž předmětem jsou např. hry nebo filmy. [6]

Obecně bychom mohli definovat **finanční leasing** jako pronájem aktiva podle leasingové smlouvy, který převádí všechna rizika a užitky spojené s držením aktiva z pronajímatele majetku na nájemce. Rizikem mohou být vnímány například případné ztráty z nevyužitých kapacit a užitky jako očekávané výnosy během ekonomické životnosti aktiva. Na konci období nájmu je většinou vlastnické právo převedeno z vlastníka aktiva na jeho nájemce. Doba leasingu je mnohdy ujednána na podstatnou ekonomickou životnost aktiva (75% a více) a reálná hodnota aktiva by měla dosáhnout součtu minimálních leasingových plateb (alespoň 90%). V leasingových splátkách by neměly být zahrnuty platby za vedlejší služby, např. pojištění majetku. V případě, že nájemce odstoupí od leasingové smlouvy, uhradí veškeré ztráty pronajímatele plynoucí se zrušením leasingu. [4] [14]

Nevypověditelný leasing lze vypovědět pouze v určitých případech, a to např.:

- se souhlasem pronajímatele,
- pokud nájemce uzavře další smlouvu se stejným pronajímatelem o stejném nebo podobném aktivu,
- pokud nájemce uhradí dodatečně dostatečnou velkou sumu v případě ukončení leasingu, z níž usuzuje na počátku leasingu, že by to bylo nevýhodné.

Počátek leasingu je datem uzavření leasingové smlouvy nebo den, odkdy jsou smluvní strany vázány na základní smluvní ustanovení leasingu. A to den, který nastal dříve. Počátek doby leasingu je datum, odkdy má nájemce právo využívat pronajaté aktivum. K tomuto datu bychom měli leasing zatřídit, o jaký druh leasingu se jedná.

V případě, že se jedná o finanční leasing, stanoví se **minimální leasingové splátky** (dále jen MLS). Je to nájemcem hrazená částka, která v sobě zahrnuje všechny platby v průběhu trvání leasingu. [7]

$$\begin{aligned} \text{MLS} = & + \text{zaručená zbytková hodnota} + \text{výhodná kupní opce} \\ & - \text{podmíněné nájemné} \\ & - \text{refundace nákladů hrazené pronajímatelem} \end{aligned} \quad (3.1)$$

Zdroj: [6]

Všechny tyto platby mohou, ale nemusí být hrazeny nájemcem v době trvání leasingu. Součástí těchto plateb nejsou považovány, s výjimkou podmíněného nájemného, náklady na daně a služby, které jsou hrazeny a refundovány pronajímateli majetku.

Kupní opce dávají majiteli právo koupit podkladové aktivum za pevnou částku, která se nazývá realizační cenou.

Podmíněné nájemné je část leasingových plateb, které jsou podmíněny velikostí budoucího faktoru, např. budoucí tržní úroková míra. Stávají se náklady v době, kdy byly vynaloženy.

Částka, kterou nájemce nebo strana spřízněná s nájemcem garantuje uhradit, se nazývá zaručená zbytková hodnota. Jedná se o totéž u pronajímatele, pokud je zaručena část zbytkové hodnoty nájemcem, nebo další stranou nespřízněnou s pronajímatelem majetku a je schopna uznat závazky, které plynou ze záruky.

V účetní závěrce se finanční majetek vykazuje jinak u nájemce a rozdílně u pronajímatele. U **nájemce** se finanční leasing zaeviduje v rozvaze do aktiv, jako majetek a zároveň do pasiv, jako závazek vůči leasingové společnosti. Pořizovací cena aktiva musí být nižší, než hodnota MLS a hodnota fair value. Na počátku leasingu se najaté aktivum ocení dvěma způsoby:

- v jeho reálné hodnotě,
- současnou hodnotou MLS.

Současnou hodnotou MLS se aktivum ocení v případě nižší částky, než je reálná hodnota aktiva (fair value). Při výpočtu je možno za i dosadit:

- **implicitní úrokovou míru** (diskontovaná míra), tj. vnitřní výnosové procento pronajímatele, kterou nájemce nemusí znát,
- **přírůstkovou úrokovou míru**, která může být podobnou úrokovou mírou jiného leasingu nebo kterou by byl úročen úvěr získaný za normálních tržních podmínek (např. od banky) na nákup majetku.

$$\text{Současná hodnota minimálních leasingových plateb} = \sum \frac{P}{(1+i)^n} \quad (3.2)$$

Podle standardu *IAS 17* má nájemce finančního leasingu za povinnost zveřejnit několik informací, např. uveřejnit čistou účetní hodnotu a analyzovat $\sum MLS$ a porovnat se současnou hodnotou ke konci účetního období, uvést hodnotu MLS a jejich současnou hodnotu (do 1 roku, od 1 roku do 5 let a nad 5 let). [6]

Finanční leasing se v účetní závěrce u **pronajímatele** eviduje vždy v rozvaze v aktivech jako pohledávky v částce, která se rovná čisté investici do aktiva. Čistá investice do leasingu je hrubá investice do leasingu ponížená o dosud nerealizovaný výnos z nájmu aktiva. Přičemž hrubá investice je součet všech MLS, které nájemce uhradí pronajímateli za dobu leasingu, a nezaručená zbytková hodnota aktiva.

V důsledku řádného placení leasingové splátky nájemcem, se vlastníkovu aktiva částka v aktivech snižuje a ve výsledku zisku a ztráty se mu zvyšuje finanční výnos z aktiva. Aby mohl pronajímatel vykázat výnos z aktiva, musí vypočítat hodnotu úroku pro dané období. Tato hodnota se zjistí z násobku aktuální hodnoty nesplacené investice a úrokové míry, která zajistí výnosnost nesplacené čisté investice po dobu trvání leasingu.

Oproti nájemci, standard klade **pronajímateli** jiné nároky na zveřejnění, např. vykázat rozdíl mezi součtem hrubých investic ke konci účetního období a současnou hodnotou pohledávek z MLS ke konci účetního období. Dále má povinnost uveřejnit nerealizovaný finanční výnos nebo vykázat nezaručenou zbytkovou hodnotu ve prospěch pronajímatele.

Operativní leasing je všechny ostatní leasing, který není finanční. Může se o něj například jednat, pokud se na konci nájemního vztahu převádí aktivum ve výši jeho reálné hodnoty nebo pokud je stanoveno podmíněné nájemné. V tomto případě nejsou na nájemce převedena rizika ani odměny plynoucí z nájmu. Tento druh leasingu se oproti finančnímu leasingu neeviduje do rozvahy jako aktivum. Během doby trvání leasingu se leasingové splátky většinou zaúčtují do provozních nákladů rovnoměrně. [6] [7]

Povinnosti nájemce v souvislosti operativního leasingu požadují vykázat např. souhrn všech budoucích MLS pro každé z období (do 1 roku, od 1 do 5 let a nad 5 let), souhrn budoucích očekávaných plateb k rozvahovému dni a popis všech nájemcových významných smluv. Pronajímatel operativního leasingu eviduje v rozvaze jako aktivum a z přijatého nájemného vykazuje výnosy v provozních výnosech. Zveřejnit má pronajímatel v souladu se standardem povinnost např. souhrn možných leasingových plateb zaevidovaných ve výnosech nebo pro každou třídu aktiv hrubou účetní hodnotu, oprávky a kumulované ztráty ze znehodnocení ke konci účetního období.

Termín **prodej se zpětným leasingem** zahrnuje prodej aktiva s následným zpětným nájmem. Prodejní cena aktiva a leasingové splátky jsou obvykle sjednané na podobnou částku. Zisk z prodeje na finanční leasing nesmí prodávající (zároveň nájemce) zaúčtovat ihned do výnosů, ale odepisuje ho během trvání leasingu. Pokud prodej se zpětným nájmem vede k operativnímu leasingu, zisk i ztráta se zaúčtuje ihned za předpokladu, že prodejní cena se rovná reálné hodnotě. Jestli je prodejní cena vyšší než reálná hodnota, přebytek je odepisován během doby užívání majetku. [6] [7]

IASB vydala k 1. lednu 2016 nový standard s názvem *IFRS 16*, který by měl nahradit v současnosti platný *IAS 17 - Leasingy*. Změna by se měla týkat ve vykazování leasingu u nájemců, kdy by se neměl rozlišovat operativní leasing od finančního. Standard *IFRS 16* nabývá na účinnosti od 1. ledna 2019. [22]

3.5 IAS 40 - Investice do nemovitostí

Investiční majetek je definován jako nemovitá věc (pozemek, budova, část budovy, komplex budov spolu s pozemkem,...) držaná z důvodu získání nájemného, za účelem zhodnocení nemovitosti nebo obojího zároveň. Vlastnit tento druh majetku může jak vlastník, tak nájemce na základě finančního leasingu. Mezi investice do nemovitostí se řadí:

- pozemky určené k dlouhodobému zhodnocení kapitálu, namísto krátkodobého prodeje v rámci běžné činnosti,
- pozemek držený v současnosti za neurčeným účelem budoucího použití,
- budovy pronajaté v rámci operativního leasingu,
- nemovitá věc, která je postavena pro budoucí užití jako investiční majetek.

Mimo rozsah standard IAS 40 patří například:

- nemovitosti pořízené za účelem prodeje v blízké budoucnosti dle *IAS 2 - Zásoby*,
- vlastníkem využívaná nemovitost nebo dosud nevyužívaná nemovitost s cílem následného využití vlastníkem dle *IAS 16*,
- nemovitost užívaná zaměstnanci bez ohledu na platbu nájmu dle *IAS 16*,
- majetek držený pro použití při výrobě nebo dodávání zboží nebo služeb či pro administrativní účely upraveny standardem *IAS 16*,
- biologická aktiva upraveny *IAS 41* a těžební práva a zásoby nerostných surovin dle *IFRS 6*,
- nemovitá věc vytvářená nebo rekonstruovaná z pověření třetích stran v souladu s *IAS 16* s následným využitím vlastníka,
- majetek pronajatému jinému subjektu na základě leasingu se upravuje dle *IAS 17*. [2] [14] [22]

V případě nemovitosti pronajaté formou finančního leasingu je nemovitost nájemci účtována jako dlouhodobá pohledávka a pronájemci je nemovitost odúčtována z aktiv. Avšak až po okamžiku převodu práva k používání z pronajímatele na nájemce aktiva.

Pokud účetní jednotka má pronajatou nemovitost ve formě operativního leasingu je nemovitost vykazována nadále u pronajímatele v rozvaze v aktivech. [2]

Investiční nemovitost se zaúčtuje jako aktivum, pokud je pravděpodobné, že účetní jednotka získá z investiční nemovitosti v budoucnosti ekonomické užitky a s ní spojené náklady s pořízením lze spolehlivě zjistit.

Ocenění v případě **pořízení investičního majetku** se nejprve zachycuje účetní jednotkou na úrovni svých pořizovacích nákladů. Do nichž se zahrnuje kupní cena nemovitosti a přímo přiřaditelné náklady, jako např. platby za právní poradenství a ostatní náklady spojené s pořízením nemovitosti. Pokud je nemovitost pořizována ve vlastní režii, je oceňována vlastními náklady a náklady spojené s pořízením nemovitosti ke dni dokončení.

K rozvahovému dni je účetní jednotka povinna přecenit všechny vlastněné investiční nemovitosti a zároveň si zvolí jedno z nabízených pravidel ocenění:

- model ocenění reálnou hodnotou,
- model ocenění pořizovacími náklady.

Pokud si účetní jednotka zvolila metodu ocenění **reálnou hodnotou**, oceňuje všechny svůj investiční majetek jeho reálnou hodnotou, která by měla být odrazem situace na trhu nemovitostí na aktivním trhu a okolnosti k rozvahovému dni. Pokud došlo ke změnám v reálné hodnotě nemovitosti, zaúčtují se do výsledku zisku a ztráty v daném období. [6] [9]

V případě že účetní jednotka nemůže určit běžné ceny na aktivním trhu, vychází se z jiných variant určení metody reálné hodnoty, kdy se vychází z:

- cen na aktivním trhu,
- tržních parametrů, tzn. běžných cen na trhu za nájemné v oblasti,
- účetní jednotkou provedené odhady dle situace vycházející z tržních informací. [2]

V případě zvolené druhého modelu **ocenění náklady**, se investiční nemovitost účtuje v souladu s IAS 16 Pozemky, budovy a stavby. Aktiva, která splňují podmínky klasifikace aktiv držených za účelem prodeje, se oceňují podle IFRS 5.

Částečné vlastní použití nemovité věci nastává za situace, kdy vlastník majetku využívá nemovitost pro soukromé účely a další část ke zhodnocení kapitálu nebo držení za účelem získání nájemného. Část, která je pronajátá, je investice do nemovitosti dle *IAS 40* a

část užívaná pro soukromé účely vlastníkem se řídí dle standardu *IAS 16*. Jestliže se tyto části nemohou samostatně prodávat ani pronajmout a část využitá vlastníkem je minimální, postupuje se podle standardu *IAS 40*. [7] [22]

Jestliže došlo ke změně využití nemovitosti, je nutné provést převod z nebo do investičního majetku. Seznam převodů, které mohou nastat, je následující:

- z investice do soukromého užití vlastníka,
- z investiční nemovitosti do nemovitosti zásob,
- převod z vlastnictví užívaného vlastníkem do investiční nemovitosti,
- zahájení provozu leasingu jiné osobě,
- konec výstavby nebo vývoje za účelem prodeje. [9]

Účetní jednotka má povinnost **zveřejňovat** zvlášť přijaté nájemné z investiční nemovitosti a přijaté provozní náklady vzniklé z investice do nemovitostí, které ovlivní výsledek hospodaření. Organizace oceňující nemovitost dle reálné hodnoty mají povinnost zveřejnit další údaje např. zvýšení hodnoty investic, čisté zisky nebo ztráty ze změn ocenění reálné hodnoty.

Vyřazení investiční nemovitosti může nastat ve více případech:

- v okamžiku prodeje,
- poskytnutí k finančnímu leasingu,
- likvidace, pokud nejsou s vyřazením spjaty žádné budoucí ekonomické užitky.

Hodnota rozdílu mezi účetní hodnotou investiční nemovitosti a čistým výtěžkem z vyřazení nemovitosti se vykáže ve výkazu o úplném výsledku hospodaření za období. Může nastat zisk nebo ztráta. [2]

3.6 Odepisování dlouhodobého hmotného majetku dle standardu IAS 16

Podobně, jako v české účetní legislativě, tak i mezinárodní účetní standardy umožňují účetní odepisování dlouhodobých aktiv. Daňové odpisy se řídí daňovými zákony v konkrétní dané zemi.

Standard IAS 16 se zaměřuje také na způsoby odepisování pozemků, budov a zařízení. Pozemky jsou běžně z odepisování vyloučeny, protože je složité odhadnout dobu jejich životnosti. Proces odpisování představuje soustavné rozvrhování odepisovatelné částky po dobu jeho použitelnosti. Tvorba odpisů zobrazuje věrný obraz o finanční pozici podniku díky korekci ocenění majetku. Aktivum je odepisováno do částky znázorňující náklady na pořízení aktiva nebo do jiné částky zastupující tyto pořizovací ceny snížené o její zbytkovou hodnotu.

V případě významnosti pořizovací ceny některé části položky aktiva k celkové pořizovací ceně položky, je nutné položky rozdělit a odepisovat je odděleně formou **komponentního odepisování**. Každá komponenta se stává samostatnou položkou v evidenci majetku. Odpisová cena se eviduje do výkazu zisku a ztráty za každé období, jestliže není zahrnuta do hodnoty jiného aktiva.

Stanovení výše odpisů dlouhodobých aktiv závisí při pořízení aktiva na jeho vstupní ceně, a na zbytkové hodnotě při jeho vyřazení. Kromě toho závisí na očekávané době použitelnosti nebo na očekávaném objemu produkce (výkonu aktiva). V poslední řadě je důležitá použitá metoda odepisování, která by měla být odrazem způsobu budoucího využití aktiva k ekonomickému užitku jednotky. Odpisové zatížení pro každé období by mělo být vykázáno jako náklad, pokud není zahrnuto v účetní hodnotě aktiva.

Zbytkovou hodnotou aktiva se rozumí částka, kterou by jednotka obdržela z vyřazení aktiva, po odečtení předpokládaných nákladů souvisejících s vyřazením aktiva na konci jeho doby použitelnosti. Odhad zbytkové hodnoty se každoročně přezkoumává, a to nejčastěji na konci účetního období. Pokud se liší odhad od předcházejících odhadů, je nutno změnit odpisový plán. Majetek se neodpisuje, v případě nižší účetní hodnoty v porovnání s jeho odhadnutou zbytkovou hodnotou.

Mezi ovlivňující činitele při odhadu **doby použitelnosti** aktiva patří např. jeho očekávané fyzické opotřebení, technická zastaralost nebo jeho předpokládaná využití aktiva. Posouzení doby použitelnosti by měl určit kvalifikovaný odborník. [17]

Začátek doby odepisování nastává v době jeho připravení k použití a končí v momentu, který nastane dříve. Aktivum končí dobu odepisování, je-li klasifikováno podle standardu IFRS 5 Aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti nebo je vyřazeno z používání. [6] [7] [9] [14] [16]

Existuje několik technik, podle kterých aktivum lze odepisovat:

- metody založené na čase, časové rovnoměrné odpisy
- metody založené na výkonu aktiva, výkonové odpisy

- ostatní metody odpisování. [6] časové zrychlené odpisy

Účetní jednotka, která se rozhodne odpisovat aktivum **metodou založenou na čase**, si může zvolit mezi následujícími způsoby odpisování:

- lineární (rovnoměrné) odpisy
- degresivní (zrychlené) odpisy, mezi které se řadí metody DDB a SYD. [14]

Lineární odpisy jsou vypočteny na základě podílu údajů o pořizovací ceně nebo vlastních nákladů snížené o zbytkovou hodnotu aktiva a odhadované době životnosti aktiva. Odpisy jsou v každém roce ve stejné výši.

$$O = \frac{\text{pořizovací cena (vlastní náklady)} - \text{zbytková hodnota}}{\text{odhadovaná doba životnosti}} \quad (3.3)$$

Metoda DDB patří mezi jednu z technik degresivního odpisování. Pro výpočet odpisu je nutné stanovit konstantní odpisovou sazbu a klesající odepsatelnou částku. Rovnoměrná sazba (dále RS) se určí podílem jedničky a odhadované doby životnosti aktiva a výsledek je běžně uváděn v procentech.

$$RS = \frac{1}{\text{odhadovaná doba životnosti aktiva}} \times 100 (\%) \quad (3.4)$$

Výsledek se následně vynásobí mírou zrychlení. Za míru zrychlení (dále jen MZ) se nejčastěji používá koeficient 2 nebo 1,5. Výsledného odpisu se dosáhne vynásobením účetní hodnotou aktiva na začátku roku.

$$O = MZ \times RS \times \text{účetní hodnota na začátku roku} \quad (3.5)$$

Druhou technikou degresivního odpisování, kterou si jednotka může zvolit, je **technika SYD**. Tato metoda vychází z konstantní odepsatelné částky a snižujícího se procenta odpisování. Pro výpočet odpisu je nutno znát podíl zbývajících počtu let do konce doby použitelnosti a sumou počtu jednotlivých let použitelnosti aktiva. Pro obdržení odpisu se musí výsledek následně vynásobit s odepsatelnou částkou (dále pouze OČ). Tato částka se vypočte z rozdílu pořizovací ceny a zbytkové hodnoty aktiva.

$$O = \frac{\text{počet zbývajících let do konce doby použitelnosti}}{\sum \text{počtu jednotlivých let použitelnosti aktiva}} \times OČ \quad (3.6)$$

Další používaná **metoda** je založena na **výkonu aktiva**. Jednotka ji aplikuje, jestliže předchozí metody by věrně nezobrazily způsob budoucího využití aktiva. Pro výpočet odpisové sazby se podělí OČ a odhadovaný počet jednotek výkonu po dobu životnosti aktiva.

$$OS = \frac{OČ}{\text{předpokládaný odhad výkonu za dobu životnosti}} \quad (3.7)$$

Výkon aktiva mohou být představovány např. počtem ujetých km, počtem vyrobených výrobků nebo podle počtu hodin v provozu. Celková výše odpisu se následně vypočte násobkem odpisové sazby a počtu jednotek výkonu za období. Odpisy jsou přímo závislé na výkonu aktiva.

$$O = OS \times \text{počet jednotek výkonu} \quad (3.8)$$

Dlouhodobý majetek lze odepisovat dalšími metodami, mezi které patří např. metoda vyřazení, výměnná metoda, skupinová nebo kompozitní metoda a výnosová metoda. Touto problematikou se v bakalářské práci podrobněji zabývat nebudu. [6] [9] [14]

3.7 Náklady na zásadní generální opravy a revize

V oblasti standardu IAS 16 jsou řešeny rovněž výdaje na zásadní generální opravy a revize v účetních obdobích následujících po okamžiku pořízení majetku. Tyto následné výdaje vyjadřují zásah do dlouhodobého hmotného majetku a je důležité rozlišení, zda se jedná pouze o náklad (opravu) nebo o zvýšení hodnoty majetku (technické zhodnocení). Jestliže jsou vykázány následné výdaje jako náklad, bude se zejména jednat o tyto příklady:

- nevýznamné výdaje,
- opravy a údržba,
- přemístění a přenastavení. [17]

Nevýznamné výdaje mohou být považovány za opravy a uznány jako náklady v období, ve kterém byly vynaloženy. Za tyto výdaje se považuje **oprava a údržba**, např. náklady na

spotřebu materiálu, práci a energie nebo spotřeba na drobné náhradní díly. Výsledkem opravy by měla být bezproblémová funkčnost majetku.

Přenastavení a přemístění majetku, které nejsou součástí pořizovací ceny majetku a jsou uznány v okamžiku vynaložení jako náklady.

Tyto výdaje jsou účtovány v účetním období, kdy byly vynaloženy a jsou uznány ve výsledku hospodaření jako náklady. Nemají za následek zvýšení ekonomických užitků z vybraného aktiva.

Jestliže jednotka vynaloží výdaje vedoucí ke **zvýšení hodnoty majetku** (aktivaci), které mají za následek zvýšení ekonomických užitků aktiva, bude se zejména jednat o tyto příklady:

- nahrazení nebo vylepšení některé části majetku,
- rozšíření majetku,
- kontroly a revize fungování majetku. [17]

Za **náhradu nebo vylepšení majetku** je považováno nejčastěji výměna určité části majetku v době jeho použitelnosti a může např. přispět ke zlepšení kvality vyráběných výrobků. Nová vyměněná část je aktivována a původní část se vyřadí i v případě, že nebylo o ní účtováno jako o komponentě. **Rozšíření majetku** je vyznačováno pořízením nové části majetku, kdy nastává k navýšení jeho hodnoty.

Jednotlivé části aktiv s odlišnou dobou použitelnosti jsou vykazovány ve výkazu o finanční situaci odděleně a odpisovány samostatně.

Některé druhy majetku vyžadují pravidelné kontroly a revize, zda je majetek stále ve vyhovujícím stavu a může být nadále využíván. **Pravidelné významné kontroly a revize**, které neprobíhají každoročně, většinou nezahrnují výměnu nebo rozšíření majetku. Konají se z důvodu obdržení povolení, bez něhož by aktivum nemohlo být nadále provozováno. Tyto náklady se považují za samostatné aktivum, pokud splňují kritéria pro uznání. Aktivum není uznáno okamžitě v celkové částce, ale pomocí odpisů po dobu trvání povolení. V případě konání revize dříve, než bylo očekáváno, odepíše se částka předešlé kontroly v momentu poslední kontroly. [17]

4 Analýza dlouhodobého hmotného majetku ve vybrané obchodní společnosti

V této části bakalářské práce se chci věnovat praktické aplikaci ve fiktivní společnosti **Švadlenka, s. r. o.** Hlavní činností společnosti Švadlenka patří především výroba, ale mezi další činnost se řadí také navrhování vlastních textilních produktů. Firma se zabývá šitím dámských společenských šatů, pánských obleků a výrobou doplňků (pánských kravat a společenských rukavic). Jedná se o kompletně vybavenou firmu s dlouholetou tradicí, do obchodního rejstříku byla zapsána dne 15. srpna 1995 a je plátcem DPH. Jako funkční měnu používá českou korunu. V současnosti firma Švadlenka zaměstnává 70 zaměstnanců a v budoucnosti zamýšlí rozšířit výrobu, proto uvažuje o koupi nového moderního vyšívacího stroje a žehlicího stolu, který zajistí zaměstnancům efektivnější výrobu. Ve vnitřních předpisech firmy Švadlenka je uvedena hraniční hodnota pro zařazení dlouhodobého hmotného majetku částka 40.000 Kč, která je v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Cílem této praktické části je vhodné vykázání a zaúčtování tohoto dlouhodobého hmotného majetku dle české legislativy a následné vykázání dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

4.1 Průmyslový vyšívací stroj CHT-1501 C

Dle faktury přijaté č. 2018025 firma Švadlenka pořídila ke dni 1. března 2018 **průmyslový vyšívací stroj CHT-1501 C** s dotykovým panelem, který pracuje na platformě PC. Položky faktury se skládají z ceny stroje, dopravného a balného, které bylo zajištěno dodavatelskou firmou, která je plátcem DPH.

Úhrada za vyšívací stroj a další položky (dopravné a balné) dle FAP č. 2018025 proběhla bankovním převodem dne 7. března 2018. Částka za stroj činila **125.300 Kč bez DPH**. Převážka vyšívacího stroje a balné zajištěné dodavatelskou firmou činilo v celkové částce 1.000 Kč bez DPH. Následnou montáž si zajistila firma ve vlastní režii v částce 4.200 Kč bez DPH. Společnost zařadila stroj do užívání 5. března 2018, zapsala ho do inventárního soupisu a pořídila fotodokumentaci (viz. *Obr. 4.1*). Zaměstnanci byli vyrozuměni a poučeni se správným používáním stroje.

Firma Švadlenka zažádala o přidělení dotace na pořízení stroje ze státního rozpočtu ve výši 80.000 Kč. Dotace byla schválena v plné výši a v průběhu účetního období připsána na běžný účet společnosti.

Obr. 4.1 - Průmyslový vyšivací stroj CHT-1501 C



Zdroj: <https://www.sici-centrum.cz/>

Nejprve se zaměřím na vykázaní vyšivacího stroje v **české legislativě**. Stroj splňuje obě kritéria pro zařazení dlouhodobého hmotného majetku do evidence majetku firmy, jímž je vstupní cena i doba upotřebitelnosti, která je delší, než jeden rok. Na nákup vyšivacího stroje byla použita dotace ze státního rozpočtu v částce 80.000 Kč. Pořizovací cena stroje byla ponížena o přijatou dotaci a výsledná částka, pod kterou bude uveden stroj do užívání dle protokolu o zařazení majetku do užívání, činí 50.500 Kč. Skutečná pořizovací cena bez dotace se zachytí do podrozvahové evidence. Následující tabulka (viz. **Tab. 4.1**) zachycuje všechny transakce zahrnující zaúčtování pořízení a zařazení stroje do užívání.

Tab. 4.1 - Zachycení pořízení stroje a jeho zařazení do užívání

Datum	Text transakce	Částka v Kč	MD	D
1.3.2018	FAP č. 2018025			
	Pořízení stroje	125.300	042	321
	DPH (21%)	26.313	343	321
1.3.2018	FAP č. 2018025	1.210		
	Přeprava a balné	1.000	042	321
	DPH (21%)	210	343	321
1.3.2018	Vnitropodniková montáž stroje	4.200	042	586

1.3.2018	Nárok na státní dotaci	80.000	378	346
1.3.2018	Použití dotace	80.000	346	042
5.3.2018	Uvedení stroje do užívání	50.500	022	042
7.3.2018	Uhrazení faktur dle VBÚ	152.823	321	221
15.5.2018	Příjem dotace na běžný účet společnosti	80.000	221	378

Zdroj: Vlastní zpracování

Firma začlenila stroj podle Přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů do 2. odpisové skupiny, dle klasifikace CZ-CPA vyšívací stroj spadá do kategorie CZ-CPA 28.9. Z daňového hlediska doba odpisování bude trvat 5 let, tzn. do roku 2022. Pro srovnání je uvedeno v tabulce (viz. **Tab. 4.2**) zrychlené i rovnoměrné odpisování:

Tab. 4.2 - Výpočet rovnoměrných a zrychlených odpisů

Rok	Rovnoměrné odpisy			Zrychlené odpisy		
	Odpisy	Oprávky	ZC	Odpisy	Oprávky	ZC
2018	5.555	5.555	44.945	10.100	10.100	40.400
2019	11.237	16.792	33.708	16.160	26.260	24.240
2020	11.237	28.029	22.471	12.120	38.380	12.120
2021	11.237	39.266	11.234	8.080	46.460	4.040
2022	11.237	50.503	0	4.040	50.500	0

Zdroj: Vlastní zpracování

V prvním roce při rovnoměrném odpisování bylo použito koeficientu 11% s aplikací vzorce (2.1) a v dalších letech odpisování koeficientu 22,25%. Z důvodu zaokrouhlování rovnoměrných odpisů na korunu nahoru byla v posledním roce zůstatková cena v porovnání s opravkami nižší (rozdíl činí 3 Kč). V prvním roce při zrychleném odpisování firma využila vzorec pro roční odpis dle vztahu (2.3) s využitím koeficientu 5 a v dalších letech firma použila vzorec (2.4) s koeficientem 6.

Firma zamýšlí vyšívací stroj využívat po dobu 10 let (tzn. 120 měsíců). Na konci doby účetního odpisování firma stroj má v plánu prodat. Ve vnitropodnikové směrnici účetní odpis začíná následujícím měsícem po zařazení majetku do užívání. Pro výpočet **měsíčního účetního odpisu** využije metodu založenou na časových odpisech.

$$\text{měsíční odpis} = \frac{50.500}{120} = 420,8333 \text{ Kč} \approx 421 \text{ Kč} \quad (2.5)$$

Následující tabulka (**Tab. 4.3**) zachycuje účtování o účetních odpisech v prvních třech letech a v posledním roku odpisování majetku. V prvním roce je měsíční odpis násoben devíti měsíci a v posledním roce pouze měsíci třemi, kde je potřeba z důvodu zaokrouhlování konečnou částku (1.263 Kč) snížit o 20 Kč. Firma se rozhodla v roce 2028 stroj prodat za částku 50.000 Kč bez DPH. Prodej a následné vyřazení vyšívacího stroje z majetku firmy je zaznamenáno v tabulce níže:

Tab. 4.3 - Zachycení účtování o odpisech a vyřazení vyšívacího stroje

Datum	Text transakce	Částka v Kč	MD	D
2018	Odpis vyšívacího stroje za rok 2018	3.789	551	082
2019	Odpis vyšívacího stroje za rok 2019	5.052	551	082
2020	Odpis stroje za rok 2020	5.052	551	082
2028	Odpis stroje za rok 2028	1.243	551	082
2028	Vyřazení stroje dle Protokolu o vyřazení v PC	50.500	082	022
2028	FAV č. 2028044			
	Prodej vyšívacího stroje	50.000	311	641
	DPH (21%)	10.500	311	343

Zdroj: Vlastní zpracování

Nyní se zaměřím na vykázání vyšívacího stroje podle vykázání dle **Mezinárodních standardů účetního výkaznictví**. Aktivum splňuje podmínky pro vykázání majetku v rozvaze společnosti. Z vyšívacího stroje budou společnosti plynout ekonomické užitky ve formě obdržených tržeb z prodeje výrobků a aktivum je spolehlivě ocenitelné dle přijaté faktury. Do pořizovací ceny vyšívacího stroje je zahrnuta kupní cena ve výši **125.300 Kč bez DPH** a vedlejší pořizovací náklady, kterými jsou přeprava a balné v celkové částce za 1.000 Kč bez DPH a náklady vzniklé na montáž, provedené ve vlastní režii, ve výši 4.200 Kč. Celková částka pořizovacích nákladů podobně jako při zachycení majetku dle české legislativy činí 130.500 Kč. Avšak společnost Švadlenka získala dotaci ze státního rozpočtu na pořízení dlouhodobého majetku v částce 80.000 Kč. Firma se rozhodla pro jednu z možných variant, při které se sníží pořizovací cena vyšívacího stroje o přijatou dotaci na částku ve výši **50.500 Kč**.

Předpokládaná životnost aktiva společnost odhaduje na 10 let a zbytková hodnota je odhadovaná částka 5.420 Kč. V níže uvedené tabulce (viz. **Tab. 4.4**) jsou uvedeny dvě metody uplatněné při výpočtu odpisů, a to lineární metoda a metoda DDB (za první tři a poslední tři roky):

Tab. 4.4 - Výpočet odpisů vyšívacího stroje metodou lineární a metodou DDB v Kč

Rok	Lineární metoda			Metoda DDB		
	Odpisy	Oprávky	ZC	Odpisy	Oprávky	ZC
2018	4.508	4.508	45.992	10.100	10.100	40.400
2019	4.508	9.016	41.484	8.080	18.180	32.320
2020	4.508	13.524	36.850	6.464	24.644	25.856
2025	4.508	36.064	14.436	2.118	42.029	8.471
2026	4.508	40.572	9.928	1.695	43.724	6.776
2027	4.508	45.080	5420	1.356	45.080	5.420
Celkem	45.080	x	x	45.080	x	x

Zdroj: Vlastní zpracování

Odpisová základna se při použití lineární metody vypočítá odečtením pořizovací ceny (snížené o dotaci) vyšívacího stroje a zbytkové hodnoty:

$$O = 50.500 - 5.420 = 45.080 \text{ Kč} \quad (3.3)$$

Hodnota odpisu (částka 4.508 Kč) je konstantní po celou dobu životnosti aktiva, tj. 10 let.

Společnost také vypočítala odpisy pomocí metody DDB neboli metodu zmenšujícího základu dle vzorce (3.4) Rovnoměrná sazba po celou dobu odpisování je rovna 1/10. Za míru zrychlení byl v tomto případě použit koeficient 2. Výsledná sazba činní 20%. Na rozdíl od metody lineární se neodečítá od odpisové základny zbytková hodnota. Odpis v prvním a druhém roce se vypočítal následovně:

$$O_1 = 2 \times 0,10 \times 50.500 \text{ Kč} = 10.100 \text{ Kč} \quad (3.5)$$

$$O_2 = 2 \times 0,10 \times 40.400 \text{ Kč} = 8.080 \text{ Kč} \quad (3.5)$$

Účetní hodnota na konci účetního období dosahuje v obou případech odpisování 5.420 Kč. V roce 2028 byl vyšívací stroj vyřazen prodejem za 50.000 Kč bez DPH.

4.2 Žehlící stůl CHT-1502 C

Společnost Švadlenka, s. r. o. se rozhodla pořídit žehlící stůl CHT-1502 C formou finančního leasingu. Na předmět finančního leasingu byla uzavřena smlouva a leasing byl zahájen dne 1. 1. 2018. Doba pronájmu bude trvat **3 roky**, tj. ukončení leasingu dne 31. 12. 2020 a společnost majetek odkoupí 2. 1. 2021. Zůstatková cena evidovaná u vlastníka bude ke dni prodeje nulová. Reálná hodnota pronajatého majetku (fair value) k tomuto datu je stanovena na **655 tis. Kč**. Žehlící stroj bude splácen vždy na konci roku formou pravidelných ročních splátek po dobu 3 let ve výši **160 Kč a akontací 250 tis Kč**. Životnost žehličního stolu je 4 roky. Implicitní úroková míra nebyla společnosti sdělena, proto využije inkrementální úrokovou míru, která byla odhadnuta na **10% p.a.** Po uplynutí sjednané doby pronajímatel převede vlastnické právo na nájemce. Bylo ujednáno, že po dobu finančního leasingu budou převedeny na nájemce všechna rizika, povinnosti spojené s užíváním předmětu a užívací práva.

Obr. 4.2 – Žehlící stůl CHT - 1502 C



Zdroj: <https://www.sici-centrum.cz/>

Z pohledu **využití norem IFRS** se předmět nejdříve musí posoudit, zda splňuje kritéria pro vykázání jako finanční leasing podle standardu *IAS – 17 Leasingy*.

Poměr doby pronájmu by měl pokrývat většinu podstatné ekonomické životnosti majetku (větší než 75%):

- $\frac{3}{4} = 75\%$ - splňuje podmínku.

Společnost vypočítala současnou hodnotu minimálních leasingových splátek (SH MLS) při využití inkrementální úrokové míry ve výši 10% s pomocí vzorce (3.2), která je shrnuta v tabulce (viz. **Tab. 4.5**) níže:

Tab. 4.5 - Současná hodnota minimálních leasingových splátek v Kč

Rok	Splátka (budoucí hodnota)	Současná hodnota MLS
2018 ⁵	250.000	250.000
2018	160.000	145.455
2019	160.000	132.231
2020	160.000	120.210
Celkem	730.000	647.896

Zdroj: Vlastní zpracování

Pro splnění kritéria pro vykázání finančního leasingu je důležité porovnat reálnou hodnotu (RH) aktiva se současnou hodnotou minimálních leasingových splátek (SH MLS):

- SH MLS 647.896 Kč < RH 655.000 Kč
 - Z porovnání těchto dvou hodnot plyne, že nižší hodnotou majetku je SH MLS ve výši 647.896 Kč.
- SH MLS/RH= 647.896/655.000= 99 %
 - Je splněno kritérium, kdy by poměr SH MLS měl být vyšší nebo alespoň rovno RH aktiva.
 - Společnost, jako nájemce, prvotně ocení majetek na počátku trvání leasingu v rozvaze v částce 647.896 Kč.
 - Majetek bude prezentován podle standardu v kategorií *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*.

Předmět leasingu je po celou dobu použitelnosti 4 roky odpisován pomocí metody lineárních odpisů:

$$O = \frac{647.896 \text{ Kč}}{4 \text{ roky}} = 161.974 \text{ Kč} \quad (3.3)$$

V níže uvedené tabulce (viz. **Tab. 4.6**) je znázorněno snížení závazku žehlicího stolu. Leasingová splátka se skládá z úroku a úmoru závazku. Úrok 10% p.a. je vypočítaný

⁵ V prvním roce byla splacena akontace v částce 250 tis. Kč.

z hodnoty počátečního stavu závazku v běžném období. Díky zaokrouhlování úroku vychází souhrn závazku na konci období o 1 Kč nižší, než na počátku období.

Tab. 4.6 – Snížení závazku aktiva v Kč

Rok	Leasingová splátka	Současná hodnota splátek	Stav závazku na počátku období	Úrok	Úmor závazku
2018	250.000	250.000	647.896	0	250.000
2018	160.000	145.455	397.896	39.790	120.210
2019	160.000	132.231	277.686	27.769	132.231
2020	160.000	120.210	145.455	14.546	145.454
Celkem	750.000	647.896	x	82.105	647.895

Zdroj: Vlastní zpracování

Účtování o finančním leasingu bude mít dopad na rozvahu a výsledek hospodaření ve společnosti Švadlenka, s. r. o. následovně, údaje jsou zobrazeny v Kč:

Rozvaha 2018		Výsledek hospodaření 2018	
Aktivum 647.896	VH ₁ -201.764	Úrok 39.790	
Oprávky -161.974	Závazek 277.686	Odpis 161.974	
BÚ -410.000			

Rozvaha 2019		Výsledek hospodaření 2019	
Aktivum 647.896	VH _{1,2} -391.507	Úrok 27.769	
Oprávky -323.948	Závazek 145.454	Odpis 161.974	
BÚ -570.000			

Rozvaha 2020		Výsledek hospodaření 2020	
Aktivum 647.896	VH _{1,2,3} -568.027	Úrok 14.546	
Oprávky -485.922		Odpis 161.974	
BÚ -730.000			

Z pohledu **české účetní legislativy** se musí nejdříve posoudit, zda žehlící stroj pořízen formou finančního leasingu splňuje obecná ustanovení dle zákona o daních z příjmů pro uznání úplaty jako daňově uznatelný náklad:

- Společnosti Švadlenka, s. r. o. by žehlící stroj odpisovala po dobu 3 let a zařadila do první odpisové skupiny,
 - čímž splnila kritérium minimální doby odpisování, která musí trvat déle než doba finančního leasingu.
- Na konci pronájmu společnost majetek odkoupí a vlastnické právo bude převedeno z pronajímatele na nájemce,
 - kritérium splněno.
- Ke dni převodu vlastnického práva je majetek 100% odepsán,
 - čímž je splněno další kritérium, kdy kupní cena ke dni převodu < ZC při rovnoměrného odpisování v prvním roce nebo v případě již plně odepsaného aktiva.
- Nejedná se o nájem,
 - dojde k převodu vlastnických práv na uživatele a není ukončen před uplynutím minimální doby leasingu.
- Je ujednáno, že budou převedeny užívací práva k předmětu leasingu, povinnosti a rizika spojené s užíváním majetku,
 - čímž splňuje další obecné ustanovení o finančním leasingu.

Celkový závazek plynoucí z finančního leasingu, tj. částka 730.000 Kč (480.000+250.000) je vykázán v podrozvahové evidenci, nikoliv v rozvaze společnosti. Leasingové splátky nájemce hradí podle splátkového kalendáře a jsou časově rozlišeny pomocí účtu 381 – *Náklady příštích období*, které jsou postupně rozpouštěny do nákladů. Po dobu užití nebude odpisován.

4.3 Pletací stroj dvoulůžkový CHT - 1503

Společnost se rozhodla, že vyhoví prosbám několika švadlenek, které si ztěžovaly na nevyhovující stav pletacích strojů a pořídí 3 nové pletací stroje. Fakturovaná částka na faktuře FAP č. 2018089 dne 17. června 2018 činila **211.500 Kč bez DPH** (70.500 Kč/ks). Doprovodné náklady v podobě dopravného a balného činily **4.200 Kč bez DPH**. Společnost

zařadila stroje do užívání 30. června 2018, zapsala je do inventárního soupisu a pořídila fotodokumentaci (viz. **Obr. 4.3**). Zaměstnanci byli poučeni o jejich správném používání.

Po zvážení se firma rozhodla, že si zřídí dlouhodobý úvěr od banky XY ve výši **144.000 Kč**, jelikož úhrada celkové částky za pletací stroje není možná. Roční úroková sazba činí 8 % p. a. Úvěr bude společnost splácet 3 roky ve výši 48 tis Kč a úrok 11.520 Kč za rok. Splátky budou hrazeny pololetně vždy k 30. 6. a k 31. 12.

Obr. 4.3 - Pletací stroj dvoulůžkový CHT – 1503 C



Zdroj: <https://www.sici-centrum.cz/>

Aktivum splňuje podmínky pro vykazání dlouhodobého hmotného majetku v rozvaze společnosti, podle vykazání dle **Mezinárodních standardů účetního výkaznictví**. Do pořizovací ceny pletacích strojů podle fakturované částky dle FAP č. 2018089 ze dne 17. června 2018 je zahrnuta částka **211.500 Kč** (70.500 Kč/ks) a dopravné a balné, které činí **4.200 Kč**. Podle standardu *IAS – 16 Pozemky, budovy a zařízení*, úroky ze zřízeného úvěru nejsou zahrnuty do pořizovací ceny strojů, proto bude celková pořizovací cena všech strojů činit pouze **215.700 Kč** (71.900 Kč/ks).

V tabulce níže (viz. **Tab. 4.10**) uvádím výpočty obou metod uplatněných při výpočtu odpisů stroje č. 1, a to lineární metody a metody SYD:

Tab. 4.7 – Odpisy pletacího stroje podle lineární metody vyjádřeny v Kč

Rok	Lineární metoda				
	Pořizovací cena	Odepisovatelná hodnota	Odpisy	Oprávký	ZC
2018	71.900	63.665	9.095	9.095	62.805
2019	71.900	63.665	9.095	18.190	53.710
2020	71.900	63.665	9.095	27.285	44.615
2021	71.900	63.665	9.095	36.380	35.520
2022	71.900	63.665	9.095	45.475	26.425

2023	71.900	63.665	9.095	54.570	17.330
2024	71.900	63.665	9.095	63.665	8.235

Zdroj: Vlastní zpracování

Je odhadováno, že doba životnosti 1 ks stroje bude 7 let a hodnota vyřazení se odhaduje na 8.235 Kč/ks.

Hodnota odpisu pomocí lineární metody je konstantní po celou dobu životnosti aktiva (částka 9.095 Kč).

$$O = \frac{63.665}{7} = 9.095 \text{ Kč}$$

Tab. 4.8 – Odpisování pletacího stroje dle metody SYD vyjádřeny v Kč

Rok	Metoda SYD					
	Pořizovací cena	Odepisovatelná hodnota	Poměr	Odpisy	Oprávky	ZC
2018	71.900	63.665	7/28	15.916	15.916	55.984
2019	71.900	63.665	6/28	13.643	29.559	42.341
2020	71.900	63.665	5/28	11.369	40.928	30.972
2021	71.900	63.665	4/28	9.095	50.023	21.877
2022	71.900	63.665	3/28	6.821	56.844	15.056
2023	71.900	63.665	2/28	4.548	61.392	10.508
2024	71.900	63.665	1/28	2.274	63.665	8.234

Zdroj: Vlastní zpracování

Druhou uplatněnou metodou při odpisování v tomto příkladu je technika SYD. Odpisy dle metody SYD jsou vypočítané dle vzorce (3.9) z násobku konstantní odepisovatelné částky, tj. 63.665 a poměrem v daném roce, který se každým rokem snižuje. Díky zaokrouhlování vychází ZC na konci období o 1 Kč nižší, než na počátku období. Odpis v prvním roce byl vypočítán následně:

$$O_1 = \frac{7}{28} \times 63.665 \text{ Kč} = 15.916,25 \approx 15.916 \text{ Kč}$$

Stroj splňuje obě kritéria pro zařazení dlouhodobého hmotného majetku podle české legislativy, jímž je vstupní cena i doba upotřebitelnosti, která je delší, než jeden rok.

Účtování o pořízení strojů, včetně přijetí úvěru je znázorněno v tabulce níže (viz. **Tab. 4.7**). Úrok hrazený dne 30. 6. v částce 5.760 Kč, přepravné a balné v částce 4.200 Kč bez DPH se stává součástí pořizovací ceny strojů. Celková pořizovací cena, pod kterou je každý stroj zvlášť zařazen do užívání, je 73.820 Kč.

Tab. 4.9 – Účtování pořízení Pletacího stroje Silver Reed CHT – 1503 v Kč

Datum	Text transakce	Částka v Kč	MD	D
17.6.2018	FAP č. 2018089			
	Pořízení strojů	211.500	042	321
	DPH (21%)	44.415	343	321
17.6.2018	FAP č. 2018089			
	Přeprava a balné	4.200	042	321
	DPH (21%)	882	343	321
25.6.2018	Přijetí úvěru dle VBÚ, VÚD	144.000	221	461
25.6.2018	Úrok z úvěru dle VÚD	5.760	042	461
30.6.2018	VBÚ – úhrada úroku z úvěru	5.760	461	221
30.6.2018	VBÚ – úhrada splátky úvěru	24.000	461	221
30.6.2018	VÚD - zařazení stroje č. 1 do užívání	73.820	022	042
	zařazení stroje č. 2 do užívání	73.820	022	042
	zařazení stroje č. 3 do užívání	73.820	022	042

Zdroj: Vlastní zpracování

Pletací stroje firma začlenila podle Přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů do 2. odpisové skupiny, dle klasifikace CZ-CPA pletací stroj spadá do kategorie CZ-CPA 28.9. Z daňového hlediska doba odpisování bude trvat 5 let, tzn. do roku 2022. Společnost využila metody zrychleného odpisování. V prvním roce při zrychleném odpisování firma užila vzorec pro roční odpis dle vztahu (2.3) s použitím koeficientu 5 a v dalších letech firma aplikovala vzorec (2.4) s koeficientem 6. Pro srovnání je níže v tabulce (viz. Tab. 4.8) je uvedeno využití metody rovnoměrných i zrychlených odpisů za první dva roky stroje č. 1:

Tab. 4.10 - Výpočet rovnoměrných a zrychlených odpisů v Kč

Rok	Rovnoměrné odpisy			Zrychlené odpisy		
	Odpisy	Oprávký	ZC	Odpisy	Oprávký	ZC
2018	8.121	8.121	65.699	14.764	14.764	59.056

2019	16.425	24.546	49.274	23.623	38.387	35.433
2020	16.425	40.971	32.849	17.717	56.104	17.716
2021	16.425	57.396	16.424	11.811	67.915	5.905
2022	16.425	73.820	0	5.905	73.820	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Společnost vypočítala také účetní odpisy pomocí časových odpisů s předpokládanou dobou využití 7 let (84 měsíců).

$$\text{měsíční odpis stroje č. 1} = \frac{73.820}{84} = 878,809 \text{ Kč} \approx 879 \text{ Kč} \quad (2.5)$$

Účetní odpis za první rok odpisování 2018 činil 5.274 Kč, kdy se vynásobil měsíční odpis s 6 měsíci a v posledním roce odpisování, tj. 2025 činil 5.258 Kč díky zaokrouhlování (o 16 Kč). Firma se rozhodla v roce 2025 stroj prodat za částku 20.000 Kč bez DPH. Prodej a následné vyřazení vyšívacího stroje z majetku firmy je zaznamenáno v tabulce níže (viz. **Tab. 4.9**):

Tab. 4.11 – Zachycení účtování o odpisech a vyřazení vyšívacího stroje

Datum	Text transakce	Částka v Kč	MD	D
2018	Odpis stroje č. 1 za rok 2018	5.274	551	082
2025	Odpis stroje č. 1 za rok 2025	5.258	551	082
2025	Vyřazení stroje č. 1 dle Protokolu o vyřazení v PC	20.000	082	022
2025	FAV č. 2025066			
	Prodej pletacího stroje	20.000	311	641
	DPH (21%)	4.200	311	343

Zdroj: Vlastní zpracování

4.4 Porovnání mezi českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví

Podle praktické části jsem vypracovala rozdíly mezi českými účetními předpisy a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Vyšivací stroj pořízen na dotaci, byl v obou případech uveden do užívání ve stejné částce (50.500 Kč). Aktivum se podle IFRS odpisuje po celou předpokládanou dobu životnosti do doby vyřazení nebo prodeje, na rozdíl od daňových odpisů podle české účetní legislativy, kdy je doba odpisování zákonem stanovena. Byla zohledněna zbytková hodnota aktiva při odepisování podle IFRS, která způsobila vyšší ZC aktiva, než u odpisů podle ČÚL. Metoda DDB by se dala přirovnat ke zrychlené metodě odpisování v ČÚL, kdy obě techniky patří mezi degresivní metody. Podle této metody byla hodnota odpisu v prvním roce dvojnásobně vyšší, než vypočítáním pomocí metody lineární. Účetní jednotka by mohla využít tuto metodu v případě, pokud by chtěla docílit vyšších opravěk již v prvních letech odpisování.

Žehličí stroj pořízen formou finančního leasingu je v obou případech vykazován odlišně. Pro evidování závazku ve společnosti podle *IAS – 17 Leasingy* byla brána v potaz reálná hodnota aktiva a zohledněna jiná kritéria, než při posouzení podle ČÚL. Aktivum je podle IFRS po dobu pronájmu formou finančního leasingu evidováno v účetní závěrce nájemce a odpisováno po celou dobu použitelnosti.

Pletací stroj dvoulůžkový, který byl pořízen na úvěr, nebyl v obou případech uveden do užívání ve stejné částce (71.900 Kč/ks a 73.820 Kč/ks), protože podle *IAS – 16 Pozemky, budovy a zařízení*, úroky z úvěru nejsou zahrnuty do pořizovací ceny aktiva, avšak podle ČÚL jsou zahrnuty do pořizovací ceny majetku. V porovnání s lineární metodou je odpis v prvním roce podle metody SYD skoro o polovinu vyšší, než podle metody lineární a každým rokem má tendenci se snižovat.

Součástí praktické části je srovnání v oblasti dlouhodobého hmotného majetku. Následující tabulka (**Tab. 4.6**) zachycuje toto porovnání:

Tab. 4.12 - Porovnání mezi českou legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví

Dle IAS/IFRS	Dle ČÚL	Odlišnost
Vykazování DHM		
Každý standard obsahuje jiné požadavky pro vykazování majetku.	Neobsahuje podobné členění.	Absence podobného členění ve vykazování DHM v ČÚL.
Hodnotová hranice pro zařazení do dlouhodobého majetku		

Neexistuje žádná hodnotová hranice.	Daňové zákony stanovují hodnotovou hranici ve výši 40.000 Kč pro DHM. Změna je možná ve vnitropodnikových směrnicih jednotky.	České daňové zákony sice stanovují hranici, avšak v obou případech je stanovení hodnotové hranice součástí politiky jednotky.
Způsoby oceňování aktiv		
Historická cena, běžná cena, realizovatelná hodnota, současná hodnota a reálná hodnota (není přímo definovaná v Koncepčním rámci).	Pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena, ocenění vlastními náklady.	ČÚL neumožňuje ocenit současnou hodnotou.
Náklady na odhad nákladů na likvidaci a odstranění aktiva a sanaci		
Jsou součástí pořizovací ceny majetku.	Není součástí pořizovací ceny. Na tyto náklady je tvořena rezerva.	Dle IAS/IFRS jsou náklady na likvidaci součástí pořizovací ceny majetku, kdežto v ČÚL nikoliv.
Dlouhodobá aktiva držena k prodeji		
Jednotka klasifikuje aktivum nebo skupinu aktiv, které má v plánu prodat. Neodpisují se.	Není definováno.	Absence podobného členění aktiv v českých účetních předpisech.
Přecenění reálnou hodnotou		
Ano lze, avšak reálná hodnota musí být spolehlivě měřitelná.	Není možnost přecenit na reálnou hodnotu.	V ČÚL není povoleno přecenit aktivum na reálnou hodnotu.
Významné náhradní díly		
Pokud jednotka předpokládá použitelnost náhradních dílů více, než jedno účetní období. Zohledňují se podle	Je o nich účtováno jako o zásobách do okamžiku spotřeby.	ČÚL neumožňuje odpisovat významné náhradní díly.

standardu IAS 16 jako komponenty samostatně a odepisují se.		
Odpisování		
Lineární metoda, metoda DDB, technika SYD, odpisování založené na výkonu aktiva a další metody (metoda vyřazení, výměnná metoda a další).	Rovnoměrné odpisování, zrychlené odpisování, metody založené na času nebo na výkonu aktiva.	IAS/IFRS nabízí více technik k odpisování majetku.
Komponentní přístup		
Jednotlivé položky hmotného majetku je nutno rozdělit a odepisovat je odděleně.	Hmotný majetek se pro daňové účely odpisuje jako celek.	Podle IAS/IFRS není povoleno odpisovat komponentu jako celek majetku.
Náklady na zásadní generální opravy a revize		
Jsou vykazovány jako aktiva ve výkazu o finanční situaci. Jsou odpisovány do doby další kontroly.	Jsou vykazovány ve výsledku hospodaření jako náklady. Tvoří se na ně rezervy.	Náklady na zásadní generální opravy a revize nelze vykazovat dle ČÚL do rozvahy jako aktivum.
Finanční leasing		
Předmět leasingu se vykazuje u nájemce v rozvaze společnosti a je odepisován po celou dobu použitelnosti.	Předmět leasingu je evidováno v účetní závěrce pronajímatele a je ním taktéž odepisováno.	Podle IAS/IFRS je aktivum, pořízené na finanční leasing vykazováno a odpisováno podle toho, kdo předmět leasingu momentálně využívá pro svůj ekonomický užitek.

5 Závěr

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS, vydávané Radou IASB, jsou považovány za celosvětově uznávaný účetní systém, který poskytuje srovnatelné účetní zásady a postupy v mezinárodním měřítku. Přiblížení české účetní legislativy začínaje od 1. ledna 2005, kdy došlo k zakotvení mezinárodních účetních standardů v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, se konsolidující účetní jednotky kótující investiční cenné papíry na evropském trhu zavázaly k povinnosti předkládat účetní závěrky sestavené podle norem IAS/IFRS. Později Rada IASB umožnila aplikovat Mezinárodní účetní standardy rovněž mezi střední a malé podniky a následně i na mikro podniky. V současnosti má Česká účetní legislativa tendenci pomocí novelizací přibližovat k předpisům IAS/IFRS.

Nezávisle na odlišném vykazování v obou účetních systémech, dlouhodobá hmotná aktiva patří k nepostradatelné součásti podnikání a díky nim je dosahováno vytyčených cílů. Teoretická část bakalářské práce si kladla za cíl specifikovat dlouhodobá hmotná aktiva z pohledu české účetní legislativy a předpisů IAS/IFRS. V druhé kapitole byl objasněn dlouhodobý hmotný majetek z hlediska jeho kategorizace, způsobu pořízení a ocenění, technického zhodnocení a v poslední řadě vyřazení a inventarizace podle ČÚL. Koncepční rámec účetního výkaznictví dle IFRS pro sestavování a předkládání účetní závěrky a standardy zabývající se dlouhodobými hmotnými aktivy v souvislosti s předpisy IAS/IFRS byly objasněny ve třetí kapitole.

Praktickou část bakalářské práce jsem vypracovala dle teoretické části. Ve vybrané fiktivní společnosti Švadlenka s. r. o., bylo rozhodnuto o pořízení průmyslového vyšívacího stroje, žehlicího stolu pořízeného formou finančního leasingu a pletacích strojů, díky nimž si společnost zřídila dlouhodobý úvěr od banky. Průmyslový vyšívací stroj pořízený z části z dotace, byl posouzen z hlediska české legislativy a rovněž dle IAS/IFRS. V obou případech bylo aktivum odepsáno a na konci doby životnosti vyřazeno. Podle ČÚL byl stroj daňově odepsán pomocí rovnoměrných a zrychlených odpisů a pomocí použití norem IFRS metodou lineární a metodou DDB. Žehlicí stůl byl posouzen, zda jsou splněna všechna kritéria pro vykázání finančního leasingu a následně byly provedeny všechny operace nutné pro správné zachycení aktiva do rozvahy a výsledku hospodaření společnosti za dobu pronájmu, tj. 3 let podle norem IAS/IFRS. Aktivum bylo rovněž posouzeno podle ČÚL, zda splňuje obecná ustanovení dle zákona o daních z příjmů pro uznání úplaty jako daňově

uznatelný náklad. Poslední pořízená aktiva byly pletací stroje, které byly posouzeny taktéž z obou pohledů. Odpisování jednotlivých pletacích strojů bylo demonstrováno na stroji č. 1, který byl odepsán z pohledu IFRS metodou lineární, metodou SYD a podle české legislativy metodou rovnoměrnou a zrychlenou. V závěru praktické části je zahrnuta přehledná tabulka, která má za cíl porovnat oba zmiňované účetní systémy a vydedukovat jejich vzájemné odlišnosti. Cíl, který jsem si v úvodu bakalářské práce vytyčila, jsem splnila.

Podle mého názoru pokládám za důležité mít podvědomí nejen o účetnictví na národní úrovni, ale v době kdy dochází k neustálému propojování mezinárodních hospodářství, také na internacionální úrovni. Každá účetní jednotka zvažující o vstupu na zahraniční trh, by měla také zhodnotit přijetí IAS/IFRS, už jen kvůli jednoduššímu vstupu na kapitálový trh. Aplikace Mezinárodních účetních standardů do společností poskytuje mnoho výhod. Sestavená účetní závěrka zajišťuje informační potřeby pro interní i externí uživatele, které jsou srovnatelné v mezinárodním měřítku pro jejich efektivní rozhodování. Finanční výkazy přinášejí kvalitní obraz společnosti a lépe vypovídají o finanční pozici podniku. Dlouhodobá hmotná aktiva jsou posuzována podle vícero standardů, což ovlivňuje jejich lepší posouzení a vykázání. Jejich zobrazení ve společnosti je promítnuto podle reálnějšího stavu odrážející jejich skutečné využití. Účetní a daňové požadavky nejsou v některých případech vyžadovány. Avšak její nevýhodou prvního přijetí může být pro společnosti vynaložení nákladů ve formě zaškolení zaměstnanců nebo pořízení účetního softwaru.

Seznam použité literatury

Odborná literatura

- [1] BARTKOVÁ, Hana. *Historie, vývoj a regulace účetnictví v České republice*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2016, 109 s. ISBN 978-80-248-3989-9.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. vydání. Brno: BizBooks, 2017, 368 s. ISBN 978-80-265-0692-8.
- [3] ELLIOTT, Barry a Jamie ELLIOTT. *Financial Accounting and Reporting*. 17th Edition. London: PEARSON, 2015, 888 p. ISBN 9781292080505.
- [4] FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2012, 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6.
- [5] HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010, 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
- [6] HINKE, Jana. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013, 142 s. ISBN 978-80-87197-65-3.
- [7] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013, 448 s. ISBN 978-80-247-4710-1.
- [8] MEIXNEROVÁ, Lucie, Šárka ZAPLETALOVÁ a Zuzana STEFANOVOVÁ. *Mezinárodní podnikání: Vybrané strategické, manažerské a finanční aspekty*. Praha: C. H. Beck, 2017, 224 s. ISBN 978-80-7400-654-8.
- [9] PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích: studijní pomůcka pro distanční studium*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2012, 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.
- [10] PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2015, 344 s. ISBN 978-80-7263-932-8.
- [11] PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. 17. vyd. Olomouc: ANAG, 2017, 352 s. ISBN 978-80-7554-063-8.
- [12] SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojný účetnictví 2018*. 24. vyd. Praha: Grada Publishing, 2018, 184 s. ISBN 978-80-271-0868-8.

- [13] STROUHAL, Jiří, Carmen Giorgia BONACI a Răzvan V. MUSTĂŢĂ. *International accounting practices*. Prague: Oeconomica, 2014, 231 p. ISBN 978-80-245-2040-7.
- [14] STROUHAL, Jiří. *Slovník pojmů IFRS: aktuálně platné definice pojmů IFRS, překladový můstek z ČJ do AJ a zpět, vazby na jednotlivé IAS/IFRS*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 214 s. ISBN 978-80-7478-545-0.
- [15] ŠTOHL, Pavel. *Učebnice Účetnictví: II. díl*. 4 vyd. Znojmo: Štohl - Vzdělávací středisko Znojmo, 2017, 207 s. ISBN 978-80-88221-05-0.
- [16] ŠURANOVÁ, Zuzana a kolektiv. *Finančné účtovníctvo a riadenie s aplikáciou IFRS: praktikum*. Bratislava: Wolters Kluwer (Iura Edition), 2012, 368 s. ISBN 9788080784744.
- [17] VAŠEK, Libor. *Účetnictví - výkaznictví vybrané oblasti IFRS*. Praha: Institut certifikace účetních, 2016, 200 s. ISBN 978-80-87985-09-0.

Právní předpisy

- [18] *České účetní standardy pro podnikatele*.
- [19] *Vyhláška č. 500/2002 Sb.*, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [20] *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví*, ve znění pozdějších předpisů.
- [21] *Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů*, ve znění pozdějších předpisů.

Elektronické příspěvky

- [22] *IFRS in Your Pocket 2017* [online]. Londýn: Deloitte LLP, 2017, **16.**(16. vydání) [cit. 2018-05-12]. Dostupné z: <<https://www.iasplus.com/en/publications/global/ifrs-in-your-pocket/2017>>.
- [23] PLACHÁ, Soňa. Rada IASB vydala novelizovaný koncepční rámec. *Dreport* [online]. Praha 8 - Karlín: Deloitte Advisory, c2018, 24. 4. 2018 [cit. 2018-07-04]. Dostupné z: <<https://www.dreport.cz/blog/rada-iasb-vydala-novelizovany-koncepcni-ramec/>>.

Seznam zkratek

Σ MLS	celková hodnota minimálních leasingových splátek
ČÚL	Česká účetní legislativa
ČÚS č. 13	Český účetní standard č. 13 pro podnikatele
DDB	(Double Declining Balance Method) metoda zmenšujícího se základu
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DPH-	daň z přidané hodnoty
FAP	faktura přijatá
i	úroková míra
IAS	(International Accounting Standards) Mezinárodní účetní standardy
IASB	(International Accounting Standard Board) Rada pro Mezinárodní účetní standardy
IASC	(International Accounting Standard Committee) Výbor pro Mezinárodní účetní standardy
IFRIC	(International Financial Reporting Interpretation Committee)
IFRS	(International Financial Reporting Standards) Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
k1	koeficient pro zrychlené odpisování v 1. roce odpisování
kn	koeficient pro zrychlené odpisování v dalších letech odpisování
KR	Koncepční rámec
MLS	minimální leasingové splátky
MZ	míra zrychlení
N	počet plateb
O	odpis
OS1	odpisová sazba v 1. roce odpisování
P	platby
RO	roční odpis
RS	rovnoměrná sazba
SIC	(Standard Interpretation Committee) interperatační komise
SYD	(Sum of the Year's Digits) metoda sumace roků
VC	vstupní cena
ZoÚ	zákon č. 586/1992 Sb., o účetnictví

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s uprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 9.7.2018.

Michala Doláčková

jméno a příjmení studenta

Seznam tabulek

Tab. 2.1 - Příklad účtování pořízení majetku dodavatelským způsobem

Tab. 2.2 - Vybrané případy účtování o získání majetku bezúplatným převodem

Tab. 2.3 - Odpisové skupiny a jejich doba odpisování

Tab. 2.4 - Odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování

Tab. 2.5 - Odpisové koeficienty pro zrychlené odpisování

Tab. 4.1 - Zachycení pořízení stroje a jeho zařazení do užívání

Tab. 4.2 - Výpočet rovnoměrných a zrychlených odpisů

Tab. 4.3 - Zachycení účtování o odpisech a vyřazení vyšívacího stroje

Tab. 4.4 - Výpočet odpisů vyšívacího stroje metodou lineární a metodou DDB v Kč

Tab. 4.5 - Současná hodnota minimálních leasingových splátek v Kč

Tab. 4.6 - Snížení závazku aktiva v Kč

Tab. 4.7 - Odpisy pletacího stroje podle lineární metody vyjádřeny v Kč

Tab. 4.8 - Odpisování pletacího stroje dle metody SYD vyjádřeny v Kč

Tab. 4.9 - Účtování pořízení Pletacího stroje Silver Reed CHT – 1503 v Kč

Tab. 4.10 - Výpočet rovnoměrných a zrychlených odpisů v Kč

Tab. 4.11 - Zachycení účtování o odpisech a vyřazení vyšívacího stroje

Tab. 4.12 - Porovnání mezi českou legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví

Seznam obrázků

Obr. 4.1 - Průmyslový vyšívací stroj CHT-1501 C

Obr. 4.2 - Žehlící stůl CHT - 1502 C

Obr. 4.3 - Pletací stroj dvoulůžkový CHT – 1503 C

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Přehled českých účetních standardů

Příloha č. 2 – Přehled Mezinárodních standardů účetního výkaznictví